

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

QUEJOSA: GRUPO XACUR, 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 1010/2014, promovido en contra del fallo dictado el veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, por el Juzgado Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, con residencia en Acapulco, Guerrero, en apoyo al Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Yucatán, en el juicio de amparo ***** (expediente auxiliar *****).

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en determinar, en caso de que se cumplan los requisitos procesales correspondientes, la constitucionalidad de los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, 39 párrafo último; 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, y 164, fracciones I y IV, Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, y; artículos Primero y Octavo, así como el Primero y Segundo Transitorios del Decreto publicado el veintiséis de diciembre de dos mil trece, publicado en el Diario Oficial de la Federación, por el que se otorgan estímulos fiscales a la industria manufacturera y

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

maquiladora y de servicios de exportación, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

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, 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 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 9, 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22, 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, 39 párrafo último; 45, fracción I; 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, y 164, fracciones I y IV, Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
2. El veintiséis de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales a la industria manufacturera y maquiladora y de servicios de exportación, en particular los artículos Primero y Octavo, así como el Primero y Segundo Transitorios.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

3. **Juicio de amparo indirecto.** Por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce,¹ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Yucatán, con residencia en Mérida, Grupo Xacur, Sociedad Anónima de Capital Variable y otras, solicitaron el amparo y protección de la justicia federal.
4. Las quejas señalaron como garantías violadas en su perjuicio, las previstas en los artículos 1, 5, 14, 16, 22, 25, 27, 28, 31, fracción IV y 123, 133, de la

¹ Cuaderno de amparo indirecto ******, foja 2.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 33, 34, 35, 39, 41, 42, 43, 45 de la Carta de la Organización de Estados Americanos; 1, 2, 3, 6, 7, 12, 17, 22, 23, 25 y 26 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de mil novecientos cuarenta y ocho; 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 Americanos de los Derechos y Deberes del Hombre y; 14 de la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social.

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 por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, en particular los artículos 4, 9, segundo párrafo, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, 39 párrafo último; 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV, y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la promulgación y expedición del referido Decreto; así como la promulgación y expedición del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, en específico

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

el Artículo Primero y el Artículo Octavo, así como los artículos Primero y Segundo Transitorios.

- c) Del Secretario de Gobernación el refrendo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.
 - d) Del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el refrendo del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.
 - e) Del Director General del Diario Oficial de la Federación, la publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.
6. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Yucatán, cuyo titular mediante proveído de seis de marzo de dos mil catorce,² admitió la demanda de amparo, registrándola con el número *****, declarándose incompetente por razón de territorio, para conocer la controversia planteada en relación con las quejas Hidrogenadora Nacional, Sociedad

² Ibidem, foja 1159.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Anónima de Capital Variable, Proteínas y Aceites del Bajío, Sociedad Anónima de Capital Variable, BEKAN, Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada de Capital Variable y BALAMTE, Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada de Capital Variable.

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, planteó como causales de improcedencia, las previstas en el artículo 61, fracciones XII y XXIII de la Ley de Amparo, al estimar que: **a)** el pago realizado a un trabajador por conceptos exentos a éste no constituye un acto de aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto del límite de la deducción; **b)** no se pueden concretar los efectos del juicio de amparo; y **c)** las quejas no acreditaron el acto concreto de aplicación ni la afectación que le causan los artículos 14, 25, fracciones II, IV, VI y X, 27, fracciones I y XI, 28, fracciones I, XXI, XXVI y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues el perjuicio se materializa hasta el momento de la presentación de la declaración anual, al ser normas heteroaplicativas.
8. Por su parte, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales de improcedencia las previstas en el artículo 61, fracciones XII y XXIII y 63, fracciones IV y V, de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 107, fracciones I y II, Constitucional, aduciendo que las quejas no demuestran que le haya causado perjuicio alguno por la sola expedición del acto reclamado, por tanto, carece de interés jurídico para reclamar su inconstitucionalidad al no acreditar de manera fehaciente el perjuicio que le irroga.
9. Igualmente, el Presidente de la República al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causales de improcedencia las previstas en los artículos 61, fracciones XII y XXIII, y 63, fracción IV y V de la Ley de Amparo, al considerar que:
 - a)** Las quejas no tienen interés jurídico para impugnar la constitucionalidad de los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

la Renta, en virtud de que al ser normas heteroaplicativas su perjuicio no se resiente con la sola entrada en vigor de la ley;

- b)** No se pueden concretar los efectos del juicio de amparo, ya que de otorgarse el amparo a las quejas tendrían el efecto de que no se les aplicaría el precepto tildado de inconstitucional, lo cual lejos de favorecerles les perjudicaría;
- c)** Las quejas no demuestran cuál es el derecho subjetivo que se encuentra legalmente tutelado y que desconoce o deja de reconocer el acto reclamado, sino que se limita a realizar afirmaciones respecto de la afectación económica que los artículos 25, fracción VI y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta le ocasionan;
- d)** Las quejas no acreditan el acto concreto de aplicación del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para acudir a juicio, precepto que es de carácter heteroaplicativo y con su sola entrada en vigor no les causa afectación alguna a su esfera de derechos;
- e)** Se está en presencia de actos futuros e inciertos, pues la distribución de dividendos o utilidades a que tengan derecho está sujeta a diversos factores que pueden o no ocurrir;
- f)** Los artículos 77 y Noveno Transitorio, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no les causan afectación, ya que es necesario que se realice el reparto de utilidades o dividendos;
- g)** El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta les podría afectar hasta que presenten la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce;
- h)** Que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se impugna como norma heteroaplicativa, siendo que no se acredita acto de aplicación respecto del límite de la deducción;
- i)** Que el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se trata de un precepto de carácter heteroaplicativo, respecto del cual no existe un acto concreto de aplicación que afecte su esfera jurídica.

10. Asimismo, el Secretario de Gobernación, y el Director General del Diario Oficial de la Federación, al rendir sus informes justificados no plantearon causales de improcedencia, sin embargo, señalaron que los actos que se les atribuyeron no se impugnaron por vicios propios.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

11. Por último, el Secretario de Hacienda y Crédito Público al rendir su informe justificado como autoridad responsable en el juicio de amparo, planteó como causal de improcedencia la prevista en los artículos 61, fracción XXIII y 63, fracción V, de la Ley de Amparo, al estimar que las quejas no formularon conceptos de violación en contra del refrendo del Decreto por el que se otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación.
12. Seguidos los trámites de ley, el veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, el Juez de Distrito dictó sentencia,³ en la que en determinó:

“**PRIMERO.** Se **sobresee** en el presente juicio de garantías en relación con: a) El refrendo y publicación del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, a través del cual se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, reclamados al Secretario de Gobernación y al Director General del Diario Oficial de la Federación; b) El refrendo y publicación del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Director General del Diario Oficial de la Federación; y c) Por las restantes autoridades precisadas en el considerando tercero del presente fallo, en relación a: los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 28, fracción I, XVII, XXIII, XXIX y XXXI, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo y la fracción VI y 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma; en relación al artículo 27, fracción XI, de la citada Ley, por **ENERKIN, SOCIEDAD ANÓNIMA PROMOTORA DE INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE**; y por el artículo 28, fracción XXX, de la misma Ley, se sobresee en el presente juicio en relación a **PRORSUM, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MÚLTIPLE, ENTIDAD NO REGULADA; COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; EL CHILIB, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; KADAR, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; PROVIDUS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; MOLINOS PENINSULARES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ENERKIN, SOCIEDAD ANÓNIMA PROMOTORA DE INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE; AGROMAIZZA, SOCIEDAD ANÓNIMA PROMOTORA DE INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE; Y, CHAKAN TZIMIN, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE**; d) En relación al acto reclamado al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en la emisión del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se sobresee en el presente juicio en relación a las citadas quejas y además por **GRUPO XACUR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**;

³ Ibidem, foja 1557.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

DISTRIBUIDORA HISA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; INMOBILIARIA JAXAEL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; MERIJET, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; INMOBILIARIA ABBA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; COMERCIALIZADORA MAYORISTA GOLOYA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE. Sobreseimiento que se sustenta en los razonamientos expuestos en el considerando sexto del presente fallo.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; HIDROGENADORA YUCATECA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; HARINAS DEL SURESTE, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; NEGOCIOS Y ASESORÍAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ACEITERA DEL GOLFO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; LICUOENVASES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; EL TENTEMOZO, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; EL YIBEL, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; TRANSPORTES LOLTUN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; J.M.J. ASESORES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; PROTEÍNAS Y OLEICOS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; Y GRUPO KANTENAH, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; en contra del acto reclamado al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en la emisión del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, por los motivos expuestos en el considerando octavo del presente fallo.

TERCERO. La Justicia de la Unión **ampara y protege** a HIDROGENADORA YUCATECA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ACEITERA DEL GOLFO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; LICUOENVASES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; Y PROTEÍNAS Y OLEICOS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; además a las mismas quejas y a HARINAS DEL SURESTE, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; NEGOCIOS Y ASESORÍAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; EL TENTEMOZO, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; EL YIBEL, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE; TRANSPORTES LOLTUN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; J.M.J. ASESORES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE; Y GRUPO KANTENAH, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en relación al artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y a todas las quejas que expresamente reclamaron el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precisadas en el considerando tercero del presente fallo; actos que fueron reclamados a las Cámaras de Diputados y Senadores, ambas del

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Congreso de la Unión y al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, por los motivos expuestos en el considerando noveno de este fallo y para los efectos señalados en el último considerando del mismo.”

13. **Recurso de revisión.** Inconforme con esa resolución, Grupo Xacur, sociedad anónima de capital variable y otras, y las autoridades responsables Presidente de la República y las Cámaras de Diputados y Senadores, interpusieron sendos recursos de revisión,⁴ ante el Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Yucatán.
14. Mediante acuerdo de fecha dieciséis de diciembre de dos mil catorce,⁵ el Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Yucatán, determinó remitir los recursos de revisión a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos de lo dispuesto en el considerando Séptimo así como el punto Segundo, del Acuerdo General 6/2014, de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, por el que se dispuso el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los tribunales colegiados de circuito, en los que subsista el problema de constitucionalidad del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado; de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley de Impuesto a los Depósitos en efectivo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, específicamente de los preceptos relativos a las tarifas aplicables a las personas físicas para el cálculo del impuesto sobre la renta, la limitación de las deducciones correspondientes, la eliminación de la tasa preferencial del 11% del impuesto al valor agregado en la región fronteriza, y la eliminación del régimen fiscal de pequeños contribuyentes; y se ordena a los Juzgados de Distrito el envío directo de dichos asuntos a este alto tribunal.
15. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por acuerdo de nueve de junio de dos mil quince,⁶ admitió los recursos de revisión que hicieron valer las quejas y los delegados

⁴ Cuaderno de Juicio de Amparo en revisión 1010/2014, fojas 3 a 158.

⁵ Cuaderno de Juicio de Amparo indirecto *****, foja 2031.

⁶ Cuaderno de Juicio de Amparo en revisión 1010/2014, foja 212.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de las autoridades responsables Presidente de la República y de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, los registró con el número 1010/2014; desechó por extemporáneo el recurso de revisión que hizo valer la Subdirectora de Amparos y representante legal de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión; y toda vez que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó la creación de la Comisión número 68, para el estudio de los asuntos en los que subsistiera el problema de constitucionalidad del Decreto publicado el once de diciembre de dos mil trece, y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza, como el encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos, se reservó el turno de éste asunto sin que ello implicara la suspensión del procedimiento, ordenando notificar a las autoridades responsables.

16. Mediante escrito presentado el treinta de junio de dos mil quince,⁷ el Delegado del Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva, el cual fue admitido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante acuerdo de siete de julio de dos mil quince.⁸
17. El catorce de marzo de dos mil dieciséis,⁹ el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación - conforme a lo acordado en la sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, celebrada por el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal-, ordenó remitir el presente asunto a la Comisión 77 de Secretarios de Estudio y Cuenta "Impuesto sobre la Renta dos mil catorce (Tercera)", asignada al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
18. Con fecha veintiocho de junio de dos mil diecisiete, el Presidente de la Suprema Corte envió el expediente a la Primera Sala a fin de que se avocara de su conocimiento; por lo que con fecha diez de julio de dos mil diecisiete,¹⁰ esta Primera Sala, se abocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto.

⁷ Ibidem, foja 385, reverso.

⁸ Ibidem, foja 386.

⁹ Ibidem, foja 396.

¹⁰ Ibidem, foja 399.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

19. En sesión de fecha veinticinco de octubre de dos mil diecisiete, el asunto fue retirado a petición del Ministro Ponente.¹¹

III. COMPETENCIA

20. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer de los recursos de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero, Segundo, fracción III y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que tales recursos se interpusieron en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 4, 9, segundo párrafo, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, 39 párrafo último; 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV, 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.
21. 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.

IV. OPORTUNIDAD.

¹¹ Ibidem, foja 400.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

22. En lo que respecta al recurso de revisión de las quejas, se interpuso de manera oportuna, ya que la sentencia recurrida les fue notificada personalmente el uno de octubre de dos mil catorce,¹² notificación que surtió efectos el jueves dos siguiente. Así el plazo de diez días hábiles previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo para interponer el recurso de revisión en contra de la resolución de mérito, transcurrió del viernes tres al jueves dieciséis de octubre de dos mil catorce, descontándose de dicho cómputo los días cuatro, cinco, once y doce de octubre, por ser inhábiles en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; por tanto, si el recurso de referencia fue presentado el jueves dieciséis de octubre de dos mil catorce,¹³ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Yucatán, es claro que resulta oportuno.
23. En lo que respecta al Presidente de la República, la sentencia recurrida le fue notificada vía correo certificado, el viernes diecisiete de octubre de dos mil catorce,¹⁴ notificación que surtió efectos el lunes veinte siguiente. Así el plazo de diez días hábiles previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo para interponer el recurso de revisión en contra de la resolución de mérito, transcurrió del martes veintiuno de octubre al lunes tres de noviembre de dos mil catorce, descontándose de dicho cómputo los días dieciocho, diecinueve, veinticinco y veintiséis de octubre, uno y dos de noviembre por ser inhábiles en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; por tanto, si el recurso de referencia fue presentado el viernes veinticuatro de octubre de dos mil catorce,¹⁵ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Yucatán, es claro que resulta oportuno.
24. Asimismo, el recurso de revisión de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, se interpuso de manera oportuna, al haber sido depositado en la oficina del Servicio Postal Mexicano el veinte de octubre de dos mil catorce,¹⁶

¹² Cuaderno de Juicio de Amparo indirecto *****, foja 1827.

¹³ Sello visible en el cuaderno Amparo en Revisión 1010/2014, foja 3.

¹⁴ Cuaderno de Juicio de Amparo indirecto *****, foja 2002.

¹⁵ Cuaderno de Amparo en Revisión 1010/2014, foja 79.

¹⁶ Sello visible en el cuaderno Amparo en Revisión 1010/2014, foja 3.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

siendo que la sentencia recurrida le fue notificada vía correo certificado el diez de octubre de dos mil catorce,¹⁷ notificación que surtió efectos el lunes trece siguiente. Así el plazo de diez días hábiles previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo para interponer el recurso de revisión en contra de la resolución de mérito, transcurrió del martes catorce al lunes veintisiete de octubre de dos mil catorce, descontándose de dicho cómputo los días once, doce, dieciocho, diecinueve, veinticinco y veintiséis de octubre, por ser inhábiles en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

25. Por otra parte, resulta innecesario analizar la oportunidad con la que fue interpuesto el recurso de revisión de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, ya que el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, examinó dicha cuestión, determinando desecharlo por extemporáneo.¹⁸
26. Finalmente, el recurso de revisión adhesiva se interpuso dentro del término de cinco días previsto en el artículo 82 de la Ley de Amparo, al haber sido presentado en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte el treinta de junio de dos mil quince, siendo que la admisión de la revisión principal se notificó a la recurrente a través del oficio SSGA-IV-22597/2015, el veintitrés de junio de dos mil quince,¹⁹ de modo que dicha notificación surtió efectos el mismo día, de conformidad con el artículo 31, fracción I, de la citada ley; por lo que el término comenzó el veinticuatro de junio y feneció el treinta de junio de dos mil quince, sin tomar en cuenta los días veintisiete y veintiocho de junio de dos mil quince, por haber sido sábado y domingo, conforme a lo dispuesto en los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

V. LEGITIMACIÓN

27. Los promoventes de los recursos, están legitimados para interponer los recursos de revisión que se analizan, en atención a lo siguiente:

¹⁷ Cuaderno de Juicio de Amparo indirecto *****, foja 2001.

¹⁸ Cuaderno de Amparo en Revisión 1010/2014, foja 215.

¹⁹ Ibidem, foja 226.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

28. En lo que respecta a las quejas, durante la tramitación del juicio de amparo indirecto se le reconoció la calidad de representante común de todas las quejas a Grupo Xacur, Sociedad Anónima de Capital Variable, a través de su representante *****,²⁰ en términos del artículo 5 (fracción I), de la Ley de Amparo, por lo que éste se encuentra legitimado para interponer el recurso de revisión de las quejas. Además de que en la sentencia recurrida, en lo que corresponde a la competencia de este Alto Tribunal, se declaró el sobreseimiento en el juicio, por lo cual las quejas tienen interés en que esa resolución sea modificada o revocada.
29. Por su parte, la Cámara de Senadores y el Presidente de la República, autoridades responsables en el juicio de amparo indirecto, presentaron recursos de revisión a través de sus delegados en términos del artículo 9 de la Ley de Amparo, carácter que les fue reconocido respectivamente en autos de siete y once de abril de dos mil catorce,²¹ por lo que dichos recursos se interpusieron par parte legítima.
30. De igual forma, Cuauhtémoc Rafael Montero Clavel, delegado de la autoridad responsable, el Presidente de la República, en términos del artículo 9 de la Ley de Amparo, se encuentra legitimado para interponer la revisión adhesiva.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

31. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hicieron valer los quejosos en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, así como los argumentos de los recursos de revisión:
32. **Demanda de amparo.** En el juicio de amparo *****, las quejas expusieron los argumentos que a continuación se sintetizan:

²⁰ Cuaderno de Juicio de Amparo *****, foja 1159, reverso.

²¹ Ibidem, fojas 1242 y 1471.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

PRIMERO. Que las reformas establecidas en el “Decreto por el que se expide la LISR y la Reforma Hacendaria 2014” no satisfacen los requisitos y obligaciones de libre configuración y razonabilidad legislativa, así como el derecho y garantía de que las contribuciones estén destinadas a contribuir al gasto público, puesto que el fin con el que fueron creadas las contribuciones no se cumplen, esto es, para financiar la Pensión Universal y el seguro de desempleo.

SEGUNDO. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR, al limitar la deducibilidad de los pagos realizados por los contribuyentes que a su vez sean exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 o 0.47, al monto de dichos pagos, resulta violatorio de las garantías de:

- Proporcionalidad tributaria, por no reconocer la deducción de un gasto indispensable y estructural.
- Equidad tributaria, al tratar de manera diferente a patrones que realizan erogaciones que son consideradas exentas para sus trabajadores y los que no lo hacen; así como al tratar de manera distinta a las personas morales que realizan pagos a sus trabajadores y las que realizan pagos a personas que les prestan servicios personales independientes.
- Legalidad y Seguridad Jurídica, al no establecer claramente las condiciones para considerar disminuidas las prestaciones que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores; así como no se tenga certeza del porcentaje de deducibilidad que le es aplicable a la base del ISR respecto a los gastos que a su vez sean ingresos exentos para determinar el impuesto a cargo.
- Irretroactividad, ya que al haber iniciado relaciones laborales antes de la reforma, se modificó en su perjuicio la posibilidad de deducir al 100% de los salarios y prestaciones a que se encuentra obligada.

Aduce también que el Decreto Maquiladoras viola el derecho y garantía de equidad tributarias al no justificar el trato diferenciado entre contribuyentes maquiladoras y contribuyentes no maquiladores.

TERCERO. Que el artículo 28, fracción I, en relación con el 25, fracción VI, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no permitir la deducción del pago de cuotas al IMSS a cargo de los trabajadores, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo, es violatorio de:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Proporcionalidad, por no reconocer la deducción de un gasto indispensable y estructural.
- Equidad, al tratar de manera desigual supuestos que de acuerdo con la capacidad contributiva del patrón deben ser tratados iguales, esto es, la erogación por concepto de salarios respecto del pago de una cuota al IMSS, pues mientras aquella se deduce al 100%, ésta no.
- Irretroactividad, ya que le causa perjuicio la reforma al modificar la posibilidad de deducir al 100% de los salarios y prestaciones a que se obligó al momento de celebrar el contrato laboral.

CUARTO. Que los párrafos, cuarto, quinto y último de la fracción XI, del artículo 27, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al limitar la deducibilidad de los gastos de previsión social, resulta violatorio de:

- Proporcionalidad tributaria, por no reconocer la deducción de un gasto indispensable y estructural.
- Equidad tributaria, al establecer en el cuarto párrafo de la fracción impugnada un mecanismo diferente para determinar los montos deducibles por concepto de gastos de previsión social respecto de los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, pues mientras que en relación con los primeros únicamente establece que serán deducibles los gastos de previsión social, cuando las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general, en cuanto a los segundos, se limitó el monto de las deducciones, ya que las erogaciones que efectúe, serán en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, superiores que las erogaciones deducibles por el mismo conceptos efectuadas por cada trabajador sindicalizado.
- Seguridad jurídica, al no establecer los requisitos, fórmulas y elementos que debe tomar en cuenta el contribuyente para conocer el promedio aritmético entre prestaciones de previsión social otorgadas a trabajadores sindicalizados y a no sindicalizados; ni tampoco habilita otra disposición en la que se conozca con certeza el monto que podrá considerar deducible para efectos de los gastos de previsión social.
- Proporcionalidad tributaria, al establecer en el último párrafo de la fracción combatida, la limitante en la deducción del equivalente hasta diez salarios mínimos generales del área geográfica del trabajador elevados al año por concepto de pagos de previsión social a trabajadores no sindicalizados, la cual

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

no guarda relación con el objeto del impuesto y que por ende provoca que no se reconozca la situación real del contribuyente.

- Proporcionalidad tributaria, al establecer la limitante de la deducción de hasta el equivalente a 13% del salario del trabajador, cantidad que no podrá exceder de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado al año respecto al pago de fondos de ahorro, elementos que son ajenos a la capacidad contributiva del erogante.
- Irretroactividad, al incidir en derechos adquiridos derivados de contratos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, al eliminar el derecho a la deducción al 100% de los gastos de previsión social.

QUINTO. Que los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I y XXX de la LISR, resultan violatorios de diversos tratados internacionales en materia de derechos humanos:

- Derecho a la seguridad social, al limitar la deducibilidad de los pagos por concepto de prestaciones de servicio personal subordinados, ya que se inhibe a los patrones a que otorguen este tipo de prestaciones en beneficio de sus trabajadores.
- Derecho al desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno, pues al limitar la deducibilidad de las erogaciones referidas, conlleva a que se restrinjan o no paguen esta clase de prestaciones en perjuicio de los trabajadores, afectando su desarrollo físico, social, económico y cultural, así como su derecho a una vida digna, adecuada y decorosa.
- Derecho a la propiedad privada en su matiz de irretroactividad, respecto de los contribuyentes que iniciaron relaciones laborales con anterioridad a la entrada en vigor de la ley impugnada, la cual modifica en su perjuicio la posibilidad de deducir el 100% de pagos relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado a que se obligó a celebrar el contrato en cuestión.
- Derecho al mínimo vital, al establecer un obstáculo impositivo a las empresas contribuyentes en su calidad de patrones, al no permitirles reconocer erogaciones que impactan negativamente su patrimonio y que le son indispensables realizar por mandato legal y contractual.
- Violación al derecho del trabajo, pues con la limitante, los trabajadores no tendrán una vida adecuada y digna para sí y para su familia, con un desarrollo

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

físico, económico, social y cultural que reducirá su rendimiento y productividad laboral.

SEXTO. Que el cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviene lo dispuesto en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), Constitucional, al pretender obligar a los patrones a efectuar el reparto de utilidades sobre una base distinta a la renta gravable que señala en el párrafo segundo del mismo artículo 9, al no permitir disminuir las pérdidas fiscales pendiente de aplicar de ejercicios anteriores ni la PTU pagada en el ejercicio.

Asimismo, refiere que el precepto combatido es violatorio de la garantía de legalidad, al no encontrarse dentro de las facultades del Congreso de la Unión, establecer una base distinta para efectos de determinar el reparto de utilidades a los trabajadores que deba aplicarse al determinar el impuesto respectivo.

Por otra parte, refiere que el último párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de igualdad, al señalar que para la determinación de la base de la PTU, los contribuyentes disminuirán de los ingresos acumulables las cantidades no deducibles en términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ya que la distinción de las prestaciones laborales exentas para el trabajador en términos de la citada fracción y las prestaciones laborales también exentas pero que corresponden a aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones y primas de antigüedad que condiciona la posibilidad de disminuirla para calcular la base de la PTU, no descansa en elementos objetivos ni razonables, sino obedece a distinciones arbitrarias por parte del legislador.

Aduce que aquellos patrones que como parte de las prestaciones laborales otorguen en beneficio de sus trabajadores alguna de las prestaciones exentas como son previsión social, aguinaldo, PTU, cajas y fondos de ahorro, horas extras, prima vacacional y dominical, y los patrones que además de las prestaciones que por ley deben proporcionar, también realizaron en favor de sus trabajadores, aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a las de la Ley del Seguro Social, pues éstos últimos no podrán disminuir de la base de la PTU la parte no deducible correspondiente a dichas aportaciones. Aduce que dicha desigualdad se presenta en la medida en que ambos patrones realizan un pago en favor de sus trabajadores como remuneración por su trabajo, sienta que una parte de ambos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

conceptos son igualmente no deducibles, encontrándose entonces en iguales circunstancias, siendo que la ley los trata diferente.

Refieren las quejas que la fracción I, del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria de la garantía de irretroactividad, ya que se afecta un derecho adquirido al eliminar la posibilidad de disminuir del cálculo para la determinación de la PTU, la pérdida cambiaria derivada de deudas o créditos en moneda extranjera cobrados con posterioridad a la fecha de su exigibilidad.

De igual forma, señalan que el penúltimo párrafo del artículo impugnado, resulta violatorio de la garantía de irretroactividad, en relación con el derecho humano al desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno, al prohibir que el contribuyente pueda disminuir del cálculo para la determinación de la PTU, la pérdida cambiaria derivada de deudas o créditos en moneda extranjera cobrados con posterioridad a la fecha de exigibilidad, ya que al eliminar dicho componente del cálculo, el legislador no toma en cuenta si dicha pérdida se devengó efectivamente en el ejercicio anterior, pero no fue efectivamente pagada, contraviniendo la obligación del estado de garantizar que a los gobernados no se les impongan las penas más gravosas que las aplicables al momento de la comisión de la infracción.

SÉPTIMO. Aducen tener interés legítimo para interponer la demanda en contra del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que las quejas tienen celebradas operaciones con partes relacionadas, y en consecuencia, se encuentran obligadas a realizar pagos a residentes en el extranjero, establecidos en países con los que México tiene celebrado Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

Precisado lo anterior, señalan que el primer párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera la garantía de legalidad y seguridad jurídica, así como el principio de supremacía constitucional, al encontrarse dirigida al residente en el extranjero, el cual no está obligado a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación, ni a presentar el dictamen de sus estados financieros ejerciendo la opción a que se refiere el artículo 32-A del mismo Código, disposiciones que solo le son aplicables a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Que la porción normativa impugnada les provoca inseguridad jurídica al no saber con certeza quién está obligado a cumplir con los requisitos ahí señalados, si el residente en el extranjero o el residente mexicano, en cuyo caso queda a la arbitrariedad de la autoridad fiscal la determinación del cumplimiento o incumplimiento de la norma por parte del residente nacional.

Impugnación del segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Por otra parte, refieren que el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de los derechos y garantías de legalidad y seguridad jurídica, ya que dicha porción normativa genera inseguridad al retenedor ya que la autoridad fiscal “podrá” solicitar o no en sus operaciones con partes relacionadas a los residentes en el extranjero el acreditamiento de la doble tributación mediante la presentación de la manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, estableciendo requisitos adicionales a los residentes en el extranjero, sin señalar la consecuencia jurídica ante el incumplimiento de éstos para el retenedor residente en territorio nacional.
- Manifiestan que la porción normativa impugnada, resulta inconstitucional ya que genera incertidumbre al no establecer claramente la persona a la que le aplica; la manera en la que debe aplicarse, así como el momento en el que debe hacerlo.
- Señalan que transgrede lo dispuesto en el artículo 22 Constitucional, al dejar al arbitrio de la autoridad la posibilidad de imponer penas en relación con el posible incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, aun cuando sea su parte relacionada.
- Que es violatorio de Equidad tributaria, toda vez que solo los contribuyentes que realicen operaciones entre partes relacionadas podrán ser requeridos para que acrediten la existencia de una doble tributación, por lo que sólo a ellos se les estaría negando, en caso de no acreditar dicha situación, la aplicación de los beneficios de los tratados de que se trate. Que la inequidad radica en que los contribuyentes que realicen operaciones con partes independientes residentes en países con los cuales México haya celebrado un Tratado para evitar la doble tributación, podrían aplicar lo beneficios contenidos en dichos tratados sin la incertidumbre jurídica generada por la porción normativa impugnada.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Aducen que el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del derecho al desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno, en la medida en que genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes respecto de los derechos y obligaciones a los que están sujetos para poder aplicar los beneficios de los Tratados para evitar la doble imposición de lo que México es parte, así como para realizar la retención respectiva.
- Que el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el derecho al desarrollo integral, al establecer que sólo a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero la autoridad podrá solicitarles la acreditación efectiva de la existencia de una doble tributación para poder acceder a los beneficios de los Tratados, generando así una situación de inequidad que no es sostenible bajo el orden constitucional respecto de estos sujetos y las demás personas que celebran operaciones con residentes en el extranjero, lo que deviene en un sistema inequitativo que vulnera el derecho de cualquier sujeto a un desarrollo integral.
- Violación al derecho a la propiedad privada, al desconocer la capacidad contributiva al establecer condiciones para la aplicación de los beneficios de los tratados que provocarían la imposibilidad de cumplimiento de la norma y la incertidumbre jurídica que impacta en el patrimonio.

OCTAVO. Manifiestan que los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prohibir y/o limitar la deducción de pagos al extranjero, por la característica (parte relacionada) o régimen fiscal de receptor del pago, son violatorios del derecho de proporcionalidad, ya que los pagos al extranjero constituyen erogaciones estrictamente indispensables y necesarias para la obtención de ingresos, por lo que la capacidad contributiva del contribuyente está siendo incidida por un elemento ajeno, como lo es el hecho de la característica o régimen fiscal del recipiente del pago.

Que las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios de la garantía de equidad tributaria, al otorgar un tratamiento desigual a los contribuyentes que efectúen pagos a partes relacionadas (o de control), frente a aquellos que realicen los mismos pagos a partes independientes, a pesar de encontrarse en igualdad de circunstancias frente a la ley, pues en ambos casos estamos en presencia de pagos que tienen como consecuencia la generación de ingresos que son acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Refieren que la limitante en la deducción por lo que hace a los pagos al extranjero por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, prevista en la fracción XXXI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga un trato inequitativo, al otorgar un tratamiento desigual a contribuyentes que efectúen pagos por los conceptos señalados, frente a aquellos que realicen pagos por cualquier otro concepto, a pesar de encontrarse en igualdad de circunstancias.

Aduce que las fracciones XXIII, XXIX y XXXI, del artículo 28 impugnado, son violatorias de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, ya que para efectos de la deducción de los pagos al extranjero, el contribuyente que realiza el pago está obligado a conocer la característica o régimen fiscal del recipiente del pago y/o el tratamiento que dicho pago tiene en el extranjero, por lo que queda en un estado de inseguridad jurídica.

Señalan las quejas que la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de no discriminación previsto en los Tratados Internacionales que México ha celebrado, al no permitir deducir la parte de los gastos pagados a las personas, entidades y figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES, salvo que se demuestre que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

Que el artículo 28, fracción XXIII, en relación con el diverso 140, párrafo quinto, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan violatorios del derecho y garantía de proporcionalidad tributaria al establecer una carga ruinosa y exorbitante a los contribuyentes residentes en México que realizan pagos que no se ajusten al principio de arm's length a persona, entidades y figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES que sean parte relacionadas con el pagador. Ello ya que las porciones normativas impugnadas impiden que la capacidad contributiva de los contribuyentes se mida adecuadamente, puesto que además de no ser deducible la totalidad de los pagos efectuados a las personas, entidades o figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES, que no se ajusten a citado principio, también obligan a las personas físicas a considerar como dividendos el ajuste en materia de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas realizado por las autoridades fiscales, con la consecuente obligación de calcular el impuesto corporativo por la distribución de dichos dividendos.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Aunado a ello aducen que la citada porción normativa es violatoria de principio de proporcionalidad al no permitir a las quejas deducir la parte de los pagos que corresponda a valores de mercado, pues no obstante que incurre en un gasto estrictamente indispensable que cumple con los demás requisitos de ley para su deducibilidad, el precepto reclamado no permite la deducción de la parte que sí se ajusta al referido principio.

Manifiestan que la fracción XXIII, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho y garantía de equidad tributaria toda vez que contribuyentes que realizan pagos a las personas entidades o figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES no pueden deducir la totalidad de dichos pagos, mientras que contribuyentes que realizan pagos a personas o entidades no sujetas a este tipo de regímenes sí pueden deducir su importe; distinción que no obedece a una causa objetiva y válida, pues dicho trato no guarda relación con la capacidad contributiva del pagador, no es el medio apto y adecuado para evitar que con los pagos se efectúen operaciones por elusión, y la mecánica establecida hace que se grave de manera exorbitante al contribuyente.

Refieren las quejas que el artículo 164, fracción I, en relación con el 140, fracción VI, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan violatorios de la garantía de equidad tributaria, ya que tratan de forma igual a contribuyentes que se encuentran en distintas circunstancias, toda vez que contribuyentes que realicen pagos por cualquier concepto diverso a dividendos, a saber por regalías, intereses, servicios, entre otros (que sean objeto de ajuste en materia de precios de transferencia) hechos a un no accionista, en relación con los contribuyentes que efectúen pagos de dividendos efectuados a un accionista, corresponden a contribuyentes que realizan operaciones que no guardan relación, y por ende, no debieran recibir el mismo trato tributario.

Aducen violación de las fracciones XXIII, XXIX y XXXI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a los derechos humanos de:

- Propiedad privada, al no reconocer deducciones estructurales a que tienen derecho los gobernados;
- Desarrollo integral en su arista de proporcionalidad de equidad al no permitirle reconocer una erogación que impacta negativamente su patrimonio y que le es indispensable para la realización de su actividad;
- A la libre concurrencia o competencia, así como de libertad de comercio en la medida de que limitan la deducción de pagos al extranjero cuando los mismos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

se efectúan a partes relacionadas (o de control) y no lo hacen cuando se trata de pagos al extranjero a partes independientes, no obstante que en ambos supuestos los pagos tengan la misma naturaleza y se hacen a valor de mercado.

- Legalidad y seguridad jurídica al obligar al contribuyente a conocer la característica o régimen fiscal del recipiente del pago y/o el tratamiento que dicho pago tienen en el extranjero.

Finalmente señalan que la fracción XXIII, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringe los derechos humanos de igualdad ante la ley y de no discriminación, ya que al imponer la limitante de deducir la totalidad de los gastos, pagados a las personas, entidades y figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES (no residentes en México), causa un trato desigual y discriminatorio al no residente en México, pues la Ley sí permite la deducibilidad de los mismos gastos pagados hechos a residentes en México, en la medida en que se cumplan los requisitos de deducibilidad previstos en la misma Ley.

NOVENO. Aducen que los artículos 10, 16, 140, 142, fracción V, 152, 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una tasa adicional del 10% de impuesto sobre la renta sobre los dividendos o las utilidades distribuidas por personas morales residentes en México, cuando sean pagados a personas físicas residentes en el país o a residentes en el extranjero, son violatorios de diversos derechos humanos, así como de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, conforme a lo siguiente:

- Proporcionalidad y equidad tributaria por el establecimiento de una tasa adicional del 10% por el pago de dividendos y utilidades, ya que genera una doble tributación que no tiene razón objetiva.

Asimismo, señalan que dichos principios se transgreden, al tratar de forma distinta a situaciones comparables, como lo son, los rendimientos (ingresos) por ganancia de capital, dependiendo si provienen de la ganancia por enajenación de acciones, o del pago de dividendos o utilidades.

Que la tasa del 10% de impuesto sobre la renta, trata de forma distinta a las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades, ya que además de la tasa de hasta el 35% que deben pagar por otros ingresos, están afectas a la tasa adicional del 10%.

Que los artículos 16 y 164, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta contravienen la garantía de equidad tributaria al otorgar un trato distinto

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

a situaciones que se encuentran en igualdad de condiciones, como lo son los ingresos que perciban las personas residentes en el extranjero (físicas o morales), provenientes de la distribución de dividendos o utilidades (quienes deberán enterar una tasa adicional del 10% de IR), y los ingresos que por el mismo concepto perciban las personas morales residentes en México y que sean distribuidos por otras personas morales residentes en el país; ya que en caso de que el receptor del dividendo o utilidad sea un residente en el extranjero se deberá enterar una tasa adicional del 10%, mientras que si el receptor es una persona moral residente en México, no se causará el referido impuesto adicional.

Que los artículos 16, 140 y 142, fracción V, de la Ley impugnada, son violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, ya que otorgan un trato distinto a sujetos iguales y a situaciones que razonablemente son comparables, toda vez que los ingresos por dividendos o utilidades que obtenga la persona física residente en México, se encuentran afectos al pago de una tasa del 10% de ISR, mientras que las personas morales con residencia en el país que obtengan ingresos por esos mismos conceptos, estarán exentas.

- Seguridad jurídica y legalidad tributaria, ya que el supuesto jurídico de tributación previsto en la fracción I, del artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no resulta claro, toda vez que hace referencia al concepto de “utilidad distribuida por acción”, calculada en términos del artículo 78 de la misma Ley, sin embargo no se tiene claro si el procedimiento que después se describe para su cálculo, es especial, o bien si debe aplicarse posteriormente al cálculo hecho conforme al citado numeral 78. Lo cual resulta igualmente violatorio del derecho humano al desarrollo integral.
- Que el sistema impositivo contenido en los artículos 16, 140, 142, fracción I y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios de los derechos humanos de desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno; de igualdad ante la ley, y al de no discriminación; ya que no es equitativo con todas las personas, en virtud de que las personas morales que residan en el país y que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades no están obligadas al pago de la tasa adicional de 10% de ISR, mientras que las personas físicas que también son residentes en el país y los residentes en el extranjero, sean personas físicas o morales, también están obligadas a su pago.
- Que los artículos 140, 142, fracción V y 164, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan violatorios al derecho humano de la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

propiedad privada, en la medida que establecen una tasa adicional del 10% de ISR por el pago de dividendos y utilidades generando una doble tributación sin razón objetiva, por lo que ocasiona que quienes obtengan ingresos por dividendos y utilidades sufran un menoscabo en su patrimonio. Asimismo, resultan violatorios al derecho al desarrollo integral, ya que al establecer la referida tasa adicional, provoca que la inversión de capitales deje de ser una fuente de ingresos atractiva, frente a otras fuentes de riqueza coartando con ello un desarrollo económico integral, pues dicha tasa es desproporcional, en comparación con alguna otra actividad que genere un ingreso.

- Que los artículos 140, 142, fracción V y 164, fracciones I y IV, en cita, resultan violatorios al derecho a la libre concurrencia o competencia, al establecer una tasa adicional de 10% de ISR, por los dividendos y utilidades que distribuyan las personas morales residentes en México a personas físicas residentes en el país o a los residentes en el extranjero

DÉCIMO. Que el artículo 39, octavo párrafo Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, resulta inconstitucional, al actualizar los mismos vicios analizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un ordenamiento similar o idéntico, el 45-F, segundo párrafo de la misma Ley vigente hasta dos mil trece.

Aducen que el hecho de que el precepto impugnado prohíba dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, conlleva a que se pague un impuesto que no corresponde a la verdadera capacidad contributiva de la parte quejosa y que consecuentemente se afecte su desarrollo económico.

ÚNDECIMO. Señalan las quejas que:

- El artículo 45, párrafo segundo, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del derecho y garantía de proporcionalidad tributaria, ya que al impedir que los créditos a cargo de personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales, pagaderos a la vista o en un plazo menor de un mes, o cobrados antes del mes, se tomen en consideración para el cálculo del ajuste anual por inflación, significa que no se reconoce el impacto negativo de la inflación en el valor de todos los créditos a favor de las quejas, negativa que incluso puede ser la diferencia entre tener un ajuste anual por inflación deducible o acumulable.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- El artículo 49, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 45, párrafo segundo, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan las garantías de igualdad y equidad tributaria, al establecer de manera injustificada un trato desigual a sujetos que se encuentran en idénticas situaciones frente a la ley, al otorgar a las instituciones de crédito un beneficio al que la quejosa no tiene acceso, siendo que ambas partes son afectadas de manera negativa en el valor real de sus créditos por el efecto inflacionario.
- Que los artículos 45, párrafo segundo, fracción I y 49, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan los derechos a la libre concurrencia y libre competencia, al impedir a personas como las quejosas, que otorguen créditos conforme al artículo 45 impugnado, contar con la ventaja competitiva de poder otorgar créditos cuya merma en su valor no pueda considerarse deducible.
- Que los preceptos impugnados, resultan violatorios del derecho humano a un desarrollo integral, en cuanto a la obligación que tiene el estado de crear sistemas impositivos adecuados, equitativos y justos; y violatorios al derecho a la propiedad privada al obligarlo a tributar con base en un sistema que no guarda equilibrio entre el derecho y la obligación de colaborar para el gasto público.
- Igualdad ante la ley y no discriminación, ya que los preceptos que se tildan de inconstitucionales otorgan un trato diferenciado y preferente de manera injustificada a las instituciones de créditos, aun cuando todos los sujetos del impuesto sobre la renta son afectados de manera negativa en el valor real de sus créditos, por el efecto inflacionario.
- Aduce que el artículo 49, párrafo segundo, en relación con los artículos 45, párrafo segundo, fracción I y 44, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio del derecho y garantía de equidad tributaria al otorgar un trato desigual a la quejosa en su calidad de SOFOM, en comparación con las instituciones de crédito. Ello, ya que en el caso de SOFOMES, al dedicarse a la misma actividad que las instituciones de crédito deberían recibir el mismo tratamiento en lo que concierne al efecto inflacionario sobre los créditos a su favor, que constituye su obligación principal.

DUODÉCIMO. Aducen que el artículo 77 Ley del Impuesto sobre la Renta y fracción XXV, del Artículo Noveno Transitorio, son violatorios de las garantías de:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Irretroactividad de la ley, al modificar situaciones acontecidas bajo la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los ejercicios de dos mil uno a dos mil trece.
- Seguridad jurídica, al no establecer la mecánica para determinar el saldo inicial de la CUFIN al uno de enero de dos mil uno respecto de los contribuyentes que iniciaron operaciones con anterioridad a dicha fecha.
- Proporcionalidad tributaria, al establecer un procedimiento en el cual se da un triple efecto negativo a la PTU, desconociendo las verdaderas utilidades fiscales netas generadas por la quejosa que ya pagó ISR y que son susceptibles de distribuirse.
- Equidad tributaria, al otorgar un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, pero que iniciaron operaciones a partir del uno de enero de dos mil doce.

DECIMOTERCERO. Manifiestan que el artículo 11, fracción V, primer y segundo párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deja en estado de incertidumbre a los contribuyentes al establecerse una definición general y ambigua de créditos respaldados, por lo que resulta imposible conocer el alcance de dicho precepto y por ende de sus obligaciones.

DECIMOCUARTO. Arguyen que los artículos 28, fracción XVII y 18, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son inconstitucionales al ser desproporcional el régimen de enajenación de acciones, pues se obliga a los contribuyentes a acumular la ganancia por enajenación de acciones contra la totalidad de sus ingresos, mientras que tratándose de pérdidas por enajenación de acciones se les obliga únicamente a deducir tales pérdidas contra las ganancias por enajenación de acciones y no contra ingresos totales de un contribuyente lo que ocasiona que contribuya al gasto público no acorde con su capacidad contributiva.

DECIMOQUINTO. Violación del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la garantía de equidad tributaria, al otorgar un tratamiento diferenciado respecto de las pérdidas por la enajenación de "bienes", en el caso de acciones, se limita al monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto, mientras que si la pérdida proviene de otros bienes como terrenos, activo fijo, títulos valor que representen la propiedad de los bienes, la deducción se reconoce en su totalidad.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Que se otorga un trato inequitativo a contribuyentes que en el mismo ejercicio han realizado operaciones de venta de acciones, al sólo permitir a aquellos que obtengan ingresos por el mismo concepto, el reconocimiento total de su deducción, mientras que los que obtengan otro tipo de ingreso no, sin que exista una razón válida que lo justifique.

DECIMOSEXTO. Violación de los artículos 22 y 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al contener dos procedimientos distintos para determinar la ganancia o pérdida en la enajenación de bienes, esto es, el previsto para enajenación de acciones en el citado artículo 22, y en el artículo 19, el procedimiento para la enajenación de bienes en general; lo que provoca un trato diferenciado a una misma clase contribuyentes, haciendo denotar una violación a la garantía de equidad, igualdad y no discriminación.

DECIMOSEPTIMO. Violación al principio de equidad tributaria, igualdad y no discriminación, del artículo 28, fracción XVII, en relación con el 57, párrafo segundo, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al otorgar un trato igual a contribuyentes diversos, pues establece una misma limitante temporal de diez ejercicios fiscales para la deducción de las pérdidas que deriven de la enajenación de acciones, al igual que para las pérdidas fiscales de operaciones que derivan de operaciones ordinarias de los contribuyentes.

DECIMOCTAVO. Que los artículos 18, fracción IV y 129, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 9 y 152 de la misma Ley, son violatorios del derecho humano y garantía de equidad tributaria, igualdad y no discriminación, por la existencia de procedimientos distintos para determinar la (ganancia o) pérdida por enajenación de acciones en bolsa de valores.

Ello, ya que otorga un tratamiento inequitativo a contribuyentes que como las quejas, obtengan utilidades derivadas de la enajenación de acciones que coticen en bolsa de valores, pues dichas utilidades deberán acumularlas a la totalidad de sus ingresos y aplicar una tasa del 30%, mientras que las personas físicas que obtengan utilidades por la enajenación de acciones en bolsa pagarán sobre una tasa del 10% de conformidad con el diverso numeral 129.

DECIMONOVENO. Violación del artículo 64, fracción I, en relación con los artículos 9 y 28, fracción XVII, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida que el nuevo régimen de integración de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

sociedades, limita la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones, únicamente contra las ganancias por el mismo concepto, perdiendo de vista que las empresas tenedoras de acciones como la quejosa, realizan la enajenación de acciones como actividad ordinaria habitual, por lo que procede que se le reconozca la deducción contra la totalidad de sus ganancias.

VIGESIMO. Violación del artículo 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la garantía de legalidad jurídica, ya que el legislador omitió exponer las razones que justificaran la limitante para la deducción de la pérdida por enajenación de acciones prevista en dicha disposición.

Aduce que en el caso no resultan aplicables por analogía las tesis de REFIPRES, pues no estamos ante un tipo de impuesto cedular, en tanto que no existen modalidades del gravamen en función de la fuente de riqueza, sino que se aplicará el mismo gravamen a la totalidad de los ingresos (dentro de los que se encuentran el que se obtenga por la enajenación de acciones). Es decir, en el caso de las operaciones de venta de acciones, no se trata de un régimen específico respecto del cual el legislador haya establecido un tratamiento diferente o cedular tanto a ingresos como deducciones provenientes de estos regímenes, ni la aplicación de una tasa diversa a la tasa global del impuesto sobre la renta, sino simplemente una limitante o condición para su deducción.

33. **Sentencia de amparo.** Las consideraciones por las que el Juez Quinto de Distrito en el Estado de Yucatán con residencia en Mérida, emitió su fallo, fueron medularmente las siguientes:

A. Determinó sobreseer en el presente juicio:

a) Por los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación, al no haberse impugnado por vicios propios.

b) Por las restantes autoridades, en lo que respecta a los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX y XXXI, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo y la fracción VI y 164, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV del Decreto por el que se expidió la misma, ya que dichos artículos requieren de un acto concreto de aplicación, por lo que no afectan la esfera jurídica de las quejas por su sola entrada en vigor.

- c) Por el artículo 27, fracción XI, de la Ley en cita, respecto a la queja ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable.
- d) Por el artículo 28, fracción XXX, de la misma Ley, respecto de las quejas PRORSUM, sociedad anónima de capital variable, sociedad financiera de objeto múltiple, entidad no regulada; COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable; EL CHILIB, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; KADAR, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; PROVIDUS, sociedad anónima de capital variable; MOLINOS PENINSULARES, sociedad anónima de capital variable; ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable; AGROMAIZZA, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable; y, CHAKAN TZIMIN, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable.
- e) En relación con el acto reclamado al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en la emisión del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se sobreseyó en el presente juicio en relación a las citadas quejas y además por GRUPO XACUR, sociedad anónima de capital variable; DISTRIBUIDORA HISA, sociedad anónima de capital variable; INMOBILIARIA JAXAEL, sociedad anónima de capital variable; PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, sociedad anónima de capital variable; MERIJET, sociedad anónima de capital variable; INMOBILIARIA ABBA, sociedad anónima de capital variable; ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable; COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, sociedad anónima de capital variable; COMERCIALIZADORA MAYORISTA GOLOYA, sociedad anónima de capital variable.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

f) Por los artículos 10, 16, 19, 57, segundo párrafo, 77, 129, 142, fracción V y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al haberse reclamado en forma subsidiaria y dependiente de los numerales señalados en el punto que antecede.

B. En lo que respecta al acto reclamado, consistente en la emisión del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se determinó negar el amparo a las quejas OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable; HIDROGENADORA YUCATECA, sociedad anónima de capital variable; HARINAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable; NEGOCIOS Y ASESORÍAS, sociedad anónima de capital variable; ACEITERA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable; LICUOENVASES, sociedad anónima de capital variable; FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, sociedad anónima de capital variable; EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; TRANSPORTES LOLTUN, sociedad anónima de capital variable; NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; J.M.J. ASESORES, sociedad anónima de capital variable; PROTEÍNAS Y OLEICOS, sociedad anónima de capital variable; y GRUPO KANTENAH, sociedad anónima de capital variable.

Lo anterior, al considerar que el Artículo Primero no viola el derecho fundamental de equidad tributaria, contenido en la Carta Magna, lo que igualmente acontece, en forma extensiva, con el artículo Octavo de aquél, pues su inconstitucionalidad se hizo depender del artículo citado inicialmente; ya que la naturaleza y fin de las empresas maquiladoras es diverso a otro tipo de empresas, pues su esencia y objeto para el que fueron creadas son distintos, máxime que las empresas maquiladoras encuentran restringidas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, su forma de operar, con la finalidad de que el residente en el extranjero, no constituya un establecimiento permanente en el país, a través de las operaciones realizadas por las maquiladoras.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Es decir, las maquiladoras y las otras empresas no son iguales, y por lo tanto, no hay un trato diferenciado injustificado, máxime que en el Decreto que se tilda de inconstitucional, y dado, que a partir del primero de enero de dos mil catorce las empresas maquiladoras que tributarán conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán estimar el valor mayor entre el 6.9% de los activos o el 6.5% de los costos y gastos, a efecto de determinar su utilidad fiscal, o bien podrán hacerlo a través de un acuerdo anticipado de precios de transferencia; es que con el objeto de que mantuvieran su competitividad en el contexto internacional y promovieran la contratación de mano de obra, se les otorgó dicho estímulo, que es razonable con el fin buscado, pues con ello se logra atraer inversiones al territorio nacional, y generar empleos.

C. Finalmente, determinó conceder el amparo en relación con los artículos 27, fracción XI, 28, fracción XXX y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme a lo siguiente:

a) A las quejas HIDROGENADORA YUCATECA, sociedad anónima de capital variable; OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable; ACEITERA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable; LICUOENVASES, sociedad anónima de capital variable; NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable; y PROTEÍNAS Y OLEICOS, sociedad anónima de capital variable, en contra del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) A las quejas referidas y a HARINAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable; NEGOCIOS Y ASESORÍAS, sociedad anónima de capital variable; EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; TRANSPORTES LOLTUN, sociedad anónima de capital variable; J.M.J. ASESORES, sociedad anónima de capital variable; FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, sociedad anónima de capital variable; y GRUPO KANTENAH, sociedad anónima de capital variable, en relación al artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

c) A todas las quejas que expresamente reclamaron el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precisadas en el considerando tercero del fallo; actos que fueron reclamados a las Cámaras de Diputados y Senadores, ambas del Congreso de la Unión y al Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, por los motivos expuestos en el considerando noveno del fallo y para los efectos señalados en el último considerando del mismo.

34. En los **recursos de revisión** las quejas, el Presidente de la República y la Cámara de Senadores, aducen:

- **Grupo Xacur, Sociedad Anónima de Capital Variable y otras.**

PRIMERO. Aducen que la sentencia resulta violatoria de los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, pues ilegalmente el Juez A quo consideró que los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22, 25, fracciones VI y X; 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX y XXXI; 45, fracción I; 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, y 164, fracciones I y IV, Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, tienen la naturaleza de heteroaplicativas.

Al respecto, señala que el Juzgador es incongruente al señalar por una parte, que los artículos 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 25, fracciones VI y X, 27, fracción X, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, y 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen la naturaleza de autoaplicativos, y por otra parte estimar que las quejas no acreditaron un acto de aplicación en su perjuicio respecto de dichos preceptos.

Manifiestan las recurrentes que al impugnar un sistema jurídico como es la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce con motivo de su entrada en vigor, tuvieron derecho a combatir en su conjunto todas las normas que puedan serle aplicables, sin necesidad de demostrar que se ubican en cada uno de los supuestos.

Refieren las quejas que las normas generales reclamadas son de naturaleza autoaplicativa que desde su entrada en vigor crean, transforman, modifican o

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

extinguen situaciones concretas de derecho, sin la necesidad de que se actualice o cumpla condición alguna, ello ya que desde su entrada en vigor vinculan a las quejas, a llevar a cabo un hacer o no hacer, siendo que al ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, se encuentran obligadas a efectuar retenciones respecto de los ingresos por parte de un tercero residente en el extranjero, a calcular la base de las utilidades de los trabajadores, a calcular las pérdidas en la enajenación de acciones, a que se calcule el ajuste anual por inflación, a realizar la retención sobre dividendos pagados a residentes en el extranjero y a determinar la utilidad fiscal neta de los ejercicios 2001 a 2013.

SEGUNDO. Que el Juzgado de Distrito parte de premisas incorrectas al negar el amparo respecto del Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, ya que perdió de vista que las empresas quejas, como las empresas que pertenecen al sector de maquila, se encuentran en la misma situación frente a la norma fiscal, por lo que deberían gozar de los mismos beneficios que otorga el Decreto, consistente en aplicar una deducción mayor al pago de prestaciones que se otorgan a los trabajadores que a su vez son ingresos exentos para éstos.

Que el hecho de que el Decreto otorgue un trato desigual a dos contribuyentes que tienen capacidades económicas iguales y que se ubican frente a la misma situación económica, es motivo suficiente para que se declarara la inequidad y se le concediera el amparo; sin considerar que el trato diferenciado se justifica en la medida en que pertenecen a regímenes fiscales distintos, ya que la necesidad de los contribuyentes de contar con un estímulo fiscal no depende de un programa de maquiladora, sino de la situación de que todos los sujetos del impuesto en México se encuentran en la misma situación.

TERCERO. Que no existía causal notoria y manifiesta de improcedencia para que el juzgador sobreseyera el asunto, siendo que el Juzgador no tenía plena convicción de que las normas reclamadas tuvieran la naturaleza de heteroaplicativas; toda vez que del texto de las normas reclamadas no se desprende que necesiten de un acto concreto de aplicación, sino que vinculan a las quejas de manera automática y sin mediar condición alguna a llevar a cabo un hacer y regulan situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

CUARTO. Que a través de la sentencia que se reclama se violan derechos fundamentales de las quejas en virtud de que el Juez A quo resolvió el sobreseimiento del juicio al considerar que las normas impugnadas revisten la característica de heteroaplicativas, limitando la procedencia del juicio de amparo promovido por las quejas y con ello su acceso a la justicia, siendo que los artículos impugnados son de naturaleza autoaplicativa.

Aducen que el sobreseimiento decretado deriva de una indebida interpretación de las normas reclamadas, al considerar de manera ilegal que son de carácter heteroaplicativo, por lo que el Juzgado pretende restringir el acceso a la justicia al juicio de amparo bajo una supuesta improcedencia.

- **Presidente de la República**

PRIMERO. Manifiesta que la sentencia resulta violatoria de lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley de Amparo, en virtud de que el A quo determinó conceder el amparo y protección de la justicia federal a las quejas sin hacer un análisis respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, sin exponer las razones y fundamentos para concluir que en el caso dicho precepto es violatorio del principio de proporcionalidad.

SEGUNDO. Aduce que el Juzgado de Distrito viola lo dispuesto en los artículos 74 y 75, en relación con el 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, ya que al determinar que las quejas sí tienen interés jurídico para acudir al juicio de amparo, utiliza una tesis que no es aplicable al caso concreto, toda vez que el artículo que en ella se analiza (32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta) tenía una mecánica diversa a la de los artículos 25, fracciones VI y X, 27 fracción XI y 28, fracciones I y XXX.

TERCERO. Que la sentencia es ilegal en razón de que el A quo pasó por alto que existe una distinción entre lo que se debe entender por salario en materia laboral y prestaciones de previsión social para efectos fiscales; ya que a su consideración las prestaciones que se otorgan a los trabajadores, y que para efectos de la Ley Federal del Trabajo son parte integrante del salario, cumplen con dicho requisito, sin embargo, para efectos fiscales, las prestaciones de previsión social no constituyen parte de tales metas operativas de la empresa.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

CUARTO. Aduce que el A quo debió aplicar por analogía la tesis de jurisprudencia P./J. 35/2014, para determinar la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, criterio en el que se sostuvo que el legislador tiene la posibilidad de establecer requisitos, modalidades o restricciones en las deducciones, siempre y cuando puedan obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales, asimismo se sostuvo que para que la medida legislativa que establezca límites a las deducciones sea constitucionalmente válida debe justificarse razonablemente.

Conforme a ello, señala que la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es proporcional entre los medios y los fines, ya que no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la constitución federal, ya que a través del artículo 28, fracción XXX, de dicha ley, no se elimina la deducción sólo se diseñó una limitante razonable, lo cual se desprende de la proporción que guarda la medida decretada en relación con la consecución de las finalidades trazadas.

QUINTO. Que si bien el A quo, sustentó su determinación relativa a que los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta son inconstitucionales, en la tesis P/J 130/2006, dicho criterio no es aplicable al caso, pues el tema analizado en el mismo fue si es válido o no establecer límites a las deducciones de las prestaciones de previsión social atendiendo al tipo de trabajadores con que cuenta el patrón (si son sindicalizados o no), lo anterior, ya que la medida que establece los artículos impugnados que reclaman las quejas, no atienden al hecho de que un trabajador sea o no sindicalizado para determinar los efectos de la deducción sino a los ingresos que son exentos para el trabajador y por los cuales establece una limitante.

SEXTO. Manifiesta que le causa agravio la parte de la sentencia en la que el A quo atribuye el calificativo de “excesivo” al contenido regulado por los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, ya que el hecho de limitar el monto de la deducción de las erogaciones que a su vez representen ingresos exentos para los trabajadores, no tornan ruinoso o confiscatorio el tributo, debido a que no prohíbe su deducción en su totalidad sino únicamente la limita.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Que el A quo no precisó de qué manera consideró afectados la libertad de trabajo, el derecho a la propiedad, la libertad de comercio, entre otros; sin embargo, los preceptos impugnados no violan dichos derechos, ya que si bien establecen límite a las deducciones, de ninguna manera impiden el desempeño de sus actividades, ya que el contribuyente puede libremente elegir a qué actividad lícita se quieren dedicar, por tanto puede seguir de forma libre desarrollando la actividad del giro comercial que realiza o desee realizar y que tampoco suprime ni nulifica el derecho de propiedad de los contribuyentes, toda vez que ésta garantía no se ve disminuida en grado alguno.

SÉPTIMO. Que es ilegal la sentencia al señalar que la limitante prevista en los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que dichos numerales sí permiten la deducción de los pagos que a su vez representan ingresos exentos para los trabajadores, solo que dicha deducción se encuentra limitada, cuya justificación están en las finalidades que busca, esto es, lograr un parámetro de vinculación entre los ingresos que reciben los trabajadores y las deducciones que realizan los patrones, quedando demostrado que dichos ingresos exentos no pueden considerarse como un elemento ajeno, cuando precisamente en atención que representan ingresos exentos para los trabajadores deben ser limitados para los patrones.

OCTAVO. Que el Juzgador omite analizar la capacidad contributiva tomando en cuenta todo el mecanismo que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que analiza la proporcionalidad considerando la deducción prevista en los artículos 27 fracción XI y 28, fracción XXX, de la citada Ley, cuando la propia Ley les permite a los contribuyentes otro tipo de deducciones y beneficios que permiten atemperar el pago del impuesto sobre la renta, lo cual el juzgado nunca tomó en cuenta.

NOVENO. Que el A quo realizó un análisis incorrecto de la razonabilidad de la limitante prevista en los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce; siendo que a través de dichos preceptos se acota la deducción de las erogaciones por remuneraciones que efectúe el patrón a favor de sus trabajadores y que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, de conformidad con la Ley de la materia, con la finalidad de restablecer el principio de simetría fiscal, evitar que se debilite la recaudación del impuesto sobre la renta ante la eliminación del

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

impuesto empresarial a tasa única y por ende, ampliar la base gravable del impuesto, recuperando las pérdidas recaudatorias que ocasiona la exención de un concepto de ingreso a través de políticas tributarias que equilibren los ingresos y los gastos de los contribuyentes.

Conforme a ello, señala que la medida consistente en limitar la deducción de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, resulta adecuada o racional, toda vez que además de los objetivos anteriormente señalados, tiene como finalidad lograr el fortalecimiento de la seguridad social en México a través de un seguro de desempleo, así como el establecimiento de la pensión universal y retomar el principio de simetría fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, lo razonable de la limitante se desprende de la proporción que guarda la medida decretada, en relación con la concesión de las finalidades realizadas.

DÉCIMO. Manifiesta que el A quo realizó un análisis incorrecto del test de proporcionalidad de las leyes fiscales para conceder el amparo, ya que confunde al criterio que conforma el test de proporcionalidad con el principio de proporcionalidad trituraría, ya que no fue más allá de los elementos cuantitativos que conforman dicha garantía para determinar la constitucionalidad de los artículos 27, fracción XI, y 28, fracción XXX multireferidos, y no utilizó un examen adecuado para verificar que se cumpla con la relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal.

DÉCIMO PRIMERO. Que el A quo considera de manera errónea que el legislador sostiene la constitucionalidad de la reforma a los artículos 27, fracción XI, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el principio de simetría fiscal, siendo que dicho principio no fue el fundamento esencial de la citada reforma, sino que encuentra sustento en diversos fines fiscales, entre los que destacan la obtención de recursos para el cumplimiento de metas establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, tal como son el seguro de desempleo y la pensión universal, a fin de cubrir las necesidades de la población.

DÉCIMO SEGUNDO. Aduce que al estudiar la constitucionalidad de los artículos 27, fracción XI, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el A quo pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

no es de carácter estricto, sino flexible, así como que en el diseño del sistema tributario, el creador de la norma cuenta con libertad de configuración legislativa; siendo que en relación con las deducciones que deben ser reconocidas por el legislador en el diseño de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que son aquellas que se encuentran relacionadas con la producción del ingreso, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria.

Conforme a ello, la mecánica propuesta por el legislador en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta, debe atender a los criterios que ha sostenido en relación con las deducciones estructurales, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante. Sin que ello implique que el legislador no pueda establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones señaladas.

DÉCIMO TERCERO. Aduce que el A quo omitió analizar el conjunto de elementos fácticos que justifican de manera objetiva y razonable la limitante de la deducción contenida en los artículos 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, además de la exposición de motivos que dio origen al Decreto combatido, se encuentra el mensaje emitido por el Presidente de la República en relación a la iniciativa del Gobierno Federal de la reforma hacendaria que se entregó al Congreso de la Unión el ocho de septiembre de dos mil trece, y por otro lado, lo señalado en la Exposición de Motivos del “Decreto que expide la Ley de la Pensión Universal, y reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia de seguridad social para establecer el Seguro de Desempleo”, aprobado el diecinueve de marzo de dos mil catorce en lo general, y en lo particular por el Pleno de la Cámara de Diputados, los cuales deben considerarse en conjunto, suficientes y complementarios para justificar la constitucionalidad de los artículos impugnados.

DÉCIMO CUARTO. Que contrario a lo que aduce el A quo, las limitaciones o condiciones establecidas en el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de la deducción de los gastos de previsión social erogados por el parón en favor de trabajadores no sindicalizados, regulan la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

igualdad en los beneficios de seguridad social de los trabajadores y el sindicalismo, aunado a que dichas restricciones en el monto de la deducción no tornan ruinoso o confiscatorio el tributo, ya que no prohíbe la deducción sino únicamente la limita y existe la posibilidad de deducir otros gastos o inversiones que atemperan la cuota tributaria del contribuyente; por tanto, la limitación en la deducción se encuentra justificada al existir fines extra fiscales, sin que estos hagan exorbitante el impuesto.

DECIMO QUINTO. Señala la recurrente que el A quo invoca e interpreta de manera errónea la jurisprudencia 2.a./J. 39/97, al considerar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de dicho criterio, da a los vales de despensa una calidad de deducción estructural, lo cual carece de razón, en virtud de que únicamente la Corte, a los vales de despensa les otorga la calidad de gasto de previsión social, para efecto de su deducción más no que los mismos sean una prestación que deba considerarse como obligatoria, ya que es una prestación adicional al salario que se le da a los trabajadores por lo que no se puede considerar como una deducción estructural, como se determinó en la sentencia recurrida.

DÉCIMO SEXTO. Arguye que la sentencia es violatoria de lo dispuesto en los artículos 61, fracción XII y 63, fracción V, de la Ley de Amparo, ya que el A quo no analizó debidamente el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la quejosa no demostró ubicarse en el supuesto normativo, ya que la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o costo de lo vendido, se materializará hasta la presentación de la declaración anual.

DÉCIMO SÉPTIMO. Que la sentencia es ilegal, ya que en contravención a lo dispuesto en el artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo, el A quo precisó como efectos de la sentencia protectora, que no se aplique a la quejosa lo previsto en el artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal dos mil catorce, y se le permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, es decir, deducir las erogaciones que realice la quejosa a partir del uno de enero de dos mil catorce, los cuales no se pueden concretizar, ya que para poder aplicar una deducción la quejosa tendría que esperarse hasta la presentación de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, para ver si cuenta con revaluación de inventarios o costo de lo vendido, lo cual ocurriría hasta el año dos mil quince.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

DÉCIMO OCTAVO. Que resulta ilegal la sentencia, al haberse otorgado el amparo conforme a lo señalado en la jurisprudencia 1a./J. 126/2007, por considerar que lo establecido en el artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es similar a lo que establecía el artículo 45-F de la Ley abrogada; siendo que dicho criterio no es aplicable al caso, ya que el artículo 39, último párrafo, en cita, constituye un nuevo acto legislativo, el cual no ha sido declarado inconstitucional.

DÉCIMO NOVENO. Que la sentencia que se recurre es ilegal, ya que 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 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.

- **Cámara de Senadores**

PRIMERO. Aduce que es ilegal la sentencia recurrida, ya que la A quo no justificó que las erogaciones a que se refiere la quejosa en su demanda de amparo sean estrictamente indispensables para la consecución de su actividad, siendo que los gastos a que hacen referencia las quejas son las aportaciones de seguridad social a que alude el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la parte que corresponde pagar al trabajador, si el patrón la absorbe, no es un gasto estrictamente indispensable, atendiendo a la naturaleza de dichas aportaciones de seguridad social.

Ello, ya que las cuotas que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social por concepto de aportaciones de seguridad social, corresponde una parte al patrón y la otra al trabajador, por tanto solo en la parte que corresponde pagar al trabajador se puede considerar como estrictamente indispensable, y así lo reconoce la propia Ley, al estar dicho concepto dentro de las deducciones autorizadas en el citado artículo 25, fracción VI; pero, si el patrón determina absorber las cuotas que en principio le corresponden pagar al trabajador, este concepto ya no tiene el carácter de estrictamente indispensable, toda vez que no está dentro de las obligaciones del patrón, sino que corresponde por Ley, cubrirlas al trabajador.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Aunado a lo anterior, manifiesta que la A quo sin fundamento alguno determina que los pagos efectuados por el patrón en favor de sus trabajadores por los conceptos impugnados, y que se encuentran limitados, constituyen gastos estrictamente indispensables, para los fines de la actividad de la quejosa, y por ende para la generación de ingresos, es decir, que constituyen deducciones estructurales, determinando que la deuda que asume el patrón por sus trabajadores, forma parte del salario; siendo que no por el hecho de que el patrón cubra las aportaciones de seguridad social, que en principio le corresponden al trabajador, se pueda considerar parte del salario.

SEGUNDO. Aduce la recurrente que la sentencia es ilegal, ya que el estudio de proporcionalidad que realiza la A quo, parte de la premisa de que la quejosa reclama la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta siendo que de lo que se duele es que la Ley no le permite la deducción de las cuotas pagadas por el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social, que en principio están a cargo del trabajador, lo cual corresponde al contenido del artículo 25, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TERCERO. Señala que la sentencia es ilegal, ya que el A quo considera que no es suficiente el principio de simetría fiscal para sostener a constitucionalidad de los supuestos jurídicos reclamados por la parte quejosa, esto es, de la reforma a los artículos 25 y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que solo es el principio orientador de la política tributaria que se plantea en el país.

- **Revisión adhesiva del Presidente de la República**

PRIMERO. Señala que procede confirmar la sentencia recurrida, ya que tal como lo señaló el A quo los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo, y fracción VI, 164, fracciones I y IV Noveno Transitorio, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son de carácter heteroaplicativos, por lo que por su sola vigencia no causan perjuicio a las quejas, sino que requieren de un acto de aplicación.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

SEGUNDO. Aduce que procede confirmar la sentencia recurrida, ya que la quejosa no demostró con prueba alguna ubicarse en los supuestos previstos en los artículos 11, fracción V, y 28, fracciones XXIII, XXIX, y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no cuentan con interés jurídico para combatirlos.

TERCERO. Señala que procede confirmar el fallo recurrido pues los agravios de la quejosa resultan inoperantes al no combatir las consideraciones de la sentencia emitida por el A quo, sino que se limitan a reforzar lo señalado en el escrito inicial de demanda.

CUARTO. Manifiesta que resulta apegada a derecho la determinación del A quo al negar el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa, en virtud de que al otorgar un estímulo fiscal únicamente a la industria maquiladora, no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria; ya que no existe igualdad de circunstancias entre las quejosas y las empresas maquiladoras.

QUINTO. Argumenta la autoridad recurrente que resulta procedente negar el amparo, respecto del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que los argumentos de la quejosa en contra del mismo resultan infundados al no ser destinataria de la norma, además de que los requisitos para acceder a los beneficios de algún tratado existente para evitar la doble tributación deberán ser satisfechos por el residente extranjero y no así por la retenedora, que al no tener certeza de que se han cumplido con los requisitos exigidos, puede aplicar la tasa genera aplicable para cada caso, quedando a cargo del residente en el extranjero solicitar la devolución de las cantidades correspondientes.

SEXTO. Que resulta procedente negar el amparo respecto del artículo 9, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, el cual trata de evitar que las empresas omitían efectuar un reparto en las utilidades, o que en su caso las disminuyan, pues de contemplarse las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no se estaría logrando una justa participación como lo ordena la Constitución, lo cual iría en contra del derecho previsto en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), Constitucional.

SÉPTIMO. Refiere que el artículo 9, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no infringe lo previsto en el artículo 123, apartado A, fracción IX,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

inciso e), Constitucional como aduce la quejosa, ya que el precepto constitucional de ninguna manera exige que el procedimiento para calcular la base gravable para efectos de la determinación de las utilidades de los trabajadores de las empresas deba ser el señalado en las fracciones I y II, del citado artículo 9, el cual establece la base sobre la cual se calcula el impuesto sobre la renta y en el que sí se incluyen las pérdidas fiscales de los años anteriores y la PTU pagada.

OCTAVO. Aduce que lo previsto en el artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio de la garantía de legalidad tributaria, ya que dicha fracción no establece la obligación de conocer plenamente el régimen fiscal del que recibe el pago o si este pertenece a un régimen fiscal preferente, ni el tratamiento que el pago que realice tiene o se le da en el extranjero, sino que la fracción impugnada establece de forma precisa el supuesto en el que no se podrá deducir el gasto generado a cargo del contribuyente respecto de las operaciones realizadas con sus partes relacionadas.

NOVENO. Manifiesta que el artículo 28, fracción XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es violatorio de la garantía de equidad tributaria, puesto que la intención de la norma es que los contribuyentes al realizar operaciones con partes relacionadas disminuyan la base del impuesto mediante pagos a precios que no son de mercado, sino pactados entre ellos mismos. Por tanto, la limitante establecida en la porción normativa impugnada está plenamente justificada al fundarse en una distinción objetiva entre quienes realizan operaciones entre partes independientes en relación con el cual existen elementos ciertos para conocer su valor real de mercado, respecto de los que realizan operaciones con partes relacionadas, en las que realizan pagos de los cuales no existe certeza sobre su magnitud económica, caso este último en el que el pago no es deducible.

DÉCIMO. Señala la autoridad recurrente que la limitante de la deducción respecto del pago del impuesto sobre la renta que establece el artículo 28, fracción XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que a través de dicha limitante el legislador pretendió evitar la afectación recaudatoria del estado mexicano, estableciendo que la tributación de los sujetos intervinientes a su verdadera capacidad contributiva.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

DÉCIMO PRIMERO. Arguye que contrario a lo aducido por la quejosa el artículo 28, fracción XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ninguna forma establece un trato discriminatorio al contribuyentes, ya que si su pretensión es que se le permita realizar la deducción contenida en la porción normativa impugnada, respecto de las operaciones comerciales realizadas en el extranjero con sus partes relacionadas, en el propio precepto se encuentra la excepción a la regla bastaría que las quejas demostraran que el precio o monto de la contraprestación efectuada es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

DÉCIMO SEGUNDO. Manifiesta que el artículo Noveno, fracción XXV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio del principio de irretroactividad, ya que no implementa de manera general a obligación de deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ni altera el concepto de lo que se debe entender como utilidad fiscal neta prevista por la Ley del Impuesto sobre la Renta en los ejercicio fiscales anteriores (dos mil uno a dos mil trece), en virtud de que dicha disposición transitoria hace la salvedad de que los conceptos aludidos se consideran “en su caso” o “según corresponda”, lo que debe entenderse como cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio, así lo disponga.

Por tanto, el precepto impugnado, no modifica un derecho adquirido durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de dos mil uno, toda vez que no obliga a calcular utilidad fiscal neta negativa.

DECIMO TERCERO. Aduce que el artículo Noveno, fracción XXV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio del principio de irretroactividad puesto que no desconoce la utilidad fiscal neta generada de mil novecientos setenta y cinco al treinta y uno de diciembre de dos mil; sino que únicamente aclara que respecto de los ejercicios de dos mil uno a dos mil trece dicha utilidad es la que se determinó conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal respectivo; siendo que al solo mencionar dicho periodo no excluye la UFIN generada con anterioridad porque no lo prohíbe y porque se va acumulando año con año, por lo cual al inicio del ejercicio fiscal dos mil uno, la quejosa ya contaba con saldo que incluía la UFIN de ejercicios anteriores.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

DÉCIMO CUARTO. Refiere la autoridad recurrente que el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la tasa del 10% que prevé a cargo de las personas físicas, sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales, contempla una manifestación aislada de su riqueza, por lo que el establecimiento de una tasa fija atiende a que todos los sujetos deben tributar en proporción directa a su propia capacidad. Refiere que dicha tasa no es inconstitucional, ya que el ingreso por dividendos que obtiene una persona física constituye un ingreso independiente de lo demás ingresos que pudiera obtener durante un ejercicio fiscal y que como consecuencia de la afectación positiva en el patrimonio del contribuyente, debe ser reconocido por la ley de la materia y sujeto al pago del impuesto, por lo que no existe una doble tributación, al gravarse conceptos distintos.

Señala que no existe una doble tributación ya que al impuesto obtenido mediante la tarifa del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le puede acreditar el impuesto sobre la renta pagado por sus utilidades por la persona moral que le pagó los dividendos, por lo que no paga impuesto sobre la renta, sino acredita el que pagó la persona moral.

DECIMO QUINTO. Manifiesta que el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola el derecho al mínimo vital porque la propia Ley contempla diversos capítulos en los que se considera a cada tipo de contribuyente de conformidad con la forma en la que obtiene sus ingresos y de igual manera establece un mecanismo para realizar la deducción que corresponda al tipo de ingreso.

Aduce que contrario a lo que señala la quejosa, no se le aplica una tasa del 42%, puesto que el 10% únicamente aplica por los ingresos obtenidos por la percepción de dividendos o utilidades, y no así por el total de ingresos que hubiere tenido durante el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

DECIMO SEXTO. Sigue diciendo que el referido artículo 140, no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que el impuesto atiende al origen del ingreso y la naturaleza del mismo, siendo que sólo al universo de personas físicas que reciban ingresos por dividendos se les aplicará la tasa del 10% adicional.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Que no existe el plano de igualdad que sugiere la quejosa, respecto de contribuyentes que obtienen ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce de bienes de su propiedad, ya que si bien en ambos casos se trata de personas físicas, el régimen se compone de distintos sectores atendiendo al origen del ingreso y a las características propias que da origen al ingreso, por lo que es evidente no existe igualdad de condiciones entre dichas personas.

DÉCIMO SÉPTIMO. Refiere que no existe un indebido proceso legislativo, en atención a que el legislador consignó conforme a una justificación razonable la afectación con un 10% sobre dividendos o utilidades percibidos por personas físicas, distribuidos por personas morales residentes en México, ya que la tasa del 10% está justificada al haberse impuesto tomando en consideración que los ingresos por dividendos o utilidades que obtengan las personas físicas, distribuidos por personas morales residentes en México, modifican el patrimonio de manera positiva de dichos sujetos y que por dicho ingreso no se encontraban sujetos al pago de un impuesto por dicho concepto que finalmente producen un beneficio a éstos.

DÉCIMO OCTAVO. Aduce la recurrente que no se transgrede el principio de seguridad tributaria, ya que el uso de un factor de piramidación, no es una condicionante, sino que forma parte de la mecánica del impuesto a fin de permitir a los contribuyentes que paguen exactamente la parte del gravamen causado, con lo cual deberán aportar al erario federal la cantidad que corresponde a la capacidad contributiva.

Por otra parte, no transgrede el principio de legalidad, toda vez que en el proceso legislativo se dieron a conocer las razones para determinar la tasa del 10% con la finalidad de generar seguridad jurídica a los contribuyentes, siendo que se tomó en cuenta el establecimiento de dicho porcentaje, porque dicha medida permite estar dentro de los estándares que ha implementado la OCDE.

La tasa referida, tampoco entraña violación a la garantía de destino al gasto público porque el cumplimiento de dicho principio se da en la medida en que las cantidades recaudadas por dicho tributo sean utilizadas para sufragar el gasto del aparato estatal.

DÉCIMO NOVENO. Señala que no existe transgresión al derecho fundamental de rectoría de estado previsto en los artículos 25 y 26 Constitucionales; ya que

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por una parte, el artículo 25 en cita, no otorga garantías a los gobernados que puedan ser exigidas mediante el juicio de amparo ya que únicamente otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional, sobre la base de la determinación de mecanismos que tiendan a impulsar el crecimiento económico de la sociedad; y por otra parte, el referido artículo 26 establece la obligación del estado de planear y programar el desarrollo del Plan Nacional de Desarrollo, por lo que tampoco existe un derecho de los gobernados para reclamar tal facultad.

VIGÉSIMO. Aduce que resulta inoperante el argumento relativo a que el artículo 28 fracciones XXIX y XXXI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan el derecho fundamental de legalidad y seguridad jurídica por indebida fundamentación y motivación de actos de autoridad legislativa, pues intenta establecer disposiciones que combatan la erosión en la base de dicho impuesto que resultan ilógicas y absurdas y sin tomar en cuenta que en la Ley del Impuesto sobre la Renta ya existen disposiciones que combaten estas conductas; ya que dichos argumentos se escapan del control constitucional, pues implicaría verificar si este tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias, o bien, analizar cómo fue que el legislador decidió establecerlas, vulnerando la libertad de configuración del Poder Legislativo y su libertad Política.

VIGÉSIMO PRIMERO. Manifiesta que las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no son contrarias al principio de proporcionalidad al no permitirle la deducción de los intereses efectivamente pagados con la parte relacionada en México, ya que no se está desconociendo la verdadera capacidad contributiva del gobernado, sino lo que se pretende es corregir que exista una doble deducción y evitar las practicas elusivas. Señala que la fracción XXIX en cita, lo que desconoce es la doble deducción de un mismo concepto.

Por otra parte, refiere que la limitante en la deducción de los intereses y regalías, cuando el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada, prevista en la citada fracción XXXI, únicamente operara cuando la entidad extranjera con la que el contribuyente realice la operación sea parte relacionada y en virtud del país en el que reside no pague impuestos por este supuesto.

Conforme a lo anterior, refiere que la prohibición de la deducciones establecidas en las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atiende a un fin extrafiscal, esto es, evitar la elusión, ya que existen

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

operaciones entre partes relacionadas en las que un contribuyente deduce un pago, mientras que su contraparte no lo acumula o el mismo está sujeto a una tributación mínima o incluso es deducido también por otra parte relacionada; por lo que la inclusión de esas fracciones atiende a las recomendaciones realizadas por la OCDE en el proyecto para combatir la “Erosión de la Base y Desplazamiento de Utilidades” (BEPS).

VIGÉSIMO SEGUNDO. Que el artículo 28, fracciones XXIX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al no permitir la deducción de los pagos que efectúe el contribuyente de operaciones con una parte relacionada, excepto cuando los pagos se efectúen con partes no relacionadas, no violenta el principio de equidad tributaria, ya que la distinción en que se permita o no la deducción radica en la calidad de los acreedores, por lo que se trata de operaciones con sujetos distintos, de tal forma que la norma no se encuentra otorgando un trato distinto a la misma situación de hecho.

VIGÉSIMO TERCERO. Señala que lo previsto en el artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuanto a que los residentes en el extranjero estarán sujetos a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidas por las personas morales residentes en México, no es desproporcional, ya que los ingresos por dividendos que obtiene el residente en el extranjero constituye un ingreso independiente de los demás ingresos que pudiera obtener durante un ejercicio fiscal y que como consecuencia de la afectación positiva que provoca en el patrimonio del contribuyente, debe ser reconocido por la ley de la materia y sujeto al pago del impuesto.

Aduce que el artículo impugnado, no grava dos veces los ingresos por dividendos, ya que no se está imponiendo una tasa sobre la misma fuente gravable, en atención a que el impuesto se dirige a las ganancias repartibles entre los socios, y recae sobre estos últimos, con independencia de las negociaciones de donde provengan dichos dividendos o de las personas morales que hayan realizado la distribución, siendo que se trata de sujetos distintos, esto es, residentes en el extranjero y la persona moral. Aunado a ello, refiere que la tasa del 10% que establece el artículo 164 en cita, no es ruinoso para los residentes en el extranjero, ya que el impuesto pagado puede acreditarse contra el impuesto pagado en su país, razón por la cual no transgrede el principio de proporcionalidad.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

VIGÉSIMO CUARTO. Refiere que el artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que contrario a lo que aduce a quejosa, la enajenación de acciones no es comparable a la distribución de dividendos, ya que tienen naturaleza distinta, pues mientras la enajenación de acciones deriva de una situación extraordinaria en donde se grava el ingreso percibido por la venta de acciones; la distribución de dividendos deriva de una situación ordinaria, al ser una retribución a la inversión que una sociedad otorga a sus accionistas según la cantidad de acciones de cada uno, con base en la utilidad que genere la empresa; por lo que es evidente que no existe plano de igualdad.

VIGÉSIMO QUINTO. Aduce que resulta infundado el argumento de la quejosa en el que considera que el artículo 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera las garantías de igualdad, equidad, proporcionalidad y audiencia, señalando que para tal efecto resultan aplicables las consideraciones expuestas por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio dos mil ocho, al ser el mismo texto impugnado por la parte quejosa.

Señala que respecto del citado artículo 32, fracción XVII, el Pleno determinó que dicho precepto es acorde al principio de proporcionalidad tributaria ya que la enajenación de acciones es una operación de naturaleza extraordinaria por cuatro motivos y porque su intención es evitar que se lleven a cabo transacciones que erosionan la base del impuesto; asimismo se resolvió que no establece un trato diferencial injustificado respecto de los contribuyentes personas morales que enajenen bienes al permitirles deducir en su totalidad las pérdidas que obtenga.

VIGÉSIMO SEXTO. Que el argumento de la quejosa relativo a que la existencia de procedimientos distintos para determinar la ganancia o pérdida por enajenación de acciones y otro tipo de bienes previsto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del artículo 19 del mismo ordenamiento, resulta infundado ya que existe una finalidad objetiva y constitucionalmente válida para que se haya establecido un procedimiento específico para la deducción de la pérdida derivada de la enajenación de acciones en comparación con otro tipo de bienes, lo cual atiende a que tratándose de operaciones por enajenación de acciones, el valor de la operación tiene un fin meramente especulativo, pues el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

precio de la acción es acorde al monto de la transacción, a diferencia de la venta de otros bienes, en donde la enajenación no se presta para el manejo o generación de pérdidas, pues con independencia del precio pactado, la ley grava la auténtica modificación patrimonial del contribuyente.

VIGÉSIMO SÉPTIMO. Manifiesta que es inoperante el argumento de la quejosa donde señala que los artículos 18, fracción IV y 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 9 y 152 de la misma Ley, son contrarios a la garantía de equidad tributaria por la existencia de procedimientos distintos para determinar la ganancia o pérdida por enajenación de acciones en bolsa de valores; ello ya que pretende compararse en su carácter de contribuyente persona moral con las personas físicas, siendo evidente que no existe igualdad de circunstancias entre tales sujetos, por tanto no puede argumentar la existencia de un trato desigual.

VIGÉSIMO OCTAVO. Arguye que devienen inoperantes los argumentos de la quejosa respecto del artículo 64, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que reclama una disposición que se encuentra dentro de un régimen opcional de beneficio, el cual no es accesible a todas las empresas, sino únicamente podrán gozar de él aquellas personas morales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tanto, se accesa a dicho régimen de manera voluntaria a efecto de obtener los beneficios del mismo.

VIGÉSIMO NOVENO. Refiere que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, ya que es claro en definir qué se debe entender por crédito respaldado y que consiste en las operaciones por las cuales una persona o grupo de personas partes relacionadas financian una o varias operaciones de otra parte relacionada usando la intermediación de terceros, con la finalidad de simular que los recursos del financiamiento fueron efectivamente erogados por ese tercero mediante un préstamo y no por la propia parte relacionada.

TRIGÉSIMO. Manifiesta que el artículo 45, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, porque se refiere a créditos diversos de aquéllos que tiene a su favor la persona moral y que son necesarios para llevar a cabo los fines de la negociación, en virtud de que se trata de conceptos que la ley de la materia toma en cuenta para

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

determinar ajuste anual por inflación (acumulable o deducible), motivo por el cual trascienden en la determinación del resultado fiscal o la base gravable.

TRIGÉSIMO PRIMERO. Aduce que la medida establecida en el artículo 45, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a que no se consideren créditos, los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobra antes del mes, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que al ser su contenido el mismo que el del artículo 47, fracción I de la Ley vigente a partir del uno de enero de dos mil dos, cumple con la finalidad establecida en dicha ley.

TRIGÉSIMO SEGUNDO. Señala que resulta infundado el argumento de la quejosa en el sentido de que el artículo 45, fracción I, en relación con el diverso 49, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, viola la garantía de equidad tributaria, ya que en primera instancia, la quejosa no acredita que tenga créditos que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes, de ahí que no puede afirmar que se está dando un trato inequitativo frente a otras instituciones financieras.

TRIGÉSIMO TERCERO. Que resulta infundado el argumento de la quejosa en el sentido de que el artículo 45, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al excluir a las cuentas por cobrar que sean a cargo de personas físicas no provenientes de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes, del ajuste anual por inflación, conlleva una violación al derecho humano de propiedad privada, ya que el derecho de propiedad no se ve afectado con el pago del impuesto

TRIGÉSIMO CUARTO. Manifiesta que los artículos 45, fracción I, y 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contravienen lo dispuesto en el artículo 25 constitucional, pues este precepto consigna la facultad que le asiste al Estado de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, así como llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, en el marco de las libertades que otorga nuestra Carta Magna.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

TRIGÉSIMO QUINTO. Arguye que el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es violatorio de la garantía de proporcionalidad, ya que con la reforma de ley, los patrones tributarán sobre una base real, de tal forma que ya no estarán asumiendo gastos que no les corresponden, como lo son las cuotas obreras, ya que éstas deben estar a cargo de sus trabajadores; sin embargo, eso no implica que los patrones ya no puedan asumir el pago de las cuotas, simplemente que ya no les son consideradas para efecto de deducirse, pues hacerlo sería reconocer que dichas cuotas son gastos estrictamente indispensables para el funcionamiento de la empresa, cuando ya lo está haciendo en la fracción IV del mismo artículo 25.

Refiere que la media establecida consistente en eliminar la deducción de las cuotas obreras asumidas por el patrón, es acorde con la finalidad que persigue el legislador, que consiste en primer lugar en establecer una simetría fiscal entre ingresos y egresos, así como eliminar aquellos gastos que no son estrictamente indispensables para la consecución del fin de las personas físicas o morales que cuenten con trabajadores a su cargo.

Por otra parte, refiere que la eliminación de la deducción de las cuotas de seguridad social pagadas por los patrones a partir del uno de enero de dos mil catorce, no viola la garantía de irretroactividad de leyes, pues las contribuciones no son pactables, además de que solo se está eliminando de la base gravable deducciones que la erosionaban, pero no se está alterando ni modificando la mecánica tradicional del impuesto.

TRIGÉSIMO SEXTO. Señala la recurrente que debe negarse el amparo a la quejosa respecto del artículo 25, fracción X, el cual no es violatorio de los derechos humanos de fundamentación y motivación, ya que la autoridad legislativa no puede exponer los motivos que justifiquen la razón de ser de todos y cada uno de los artículos; siendo que en el caso estamos en presencia de “deducciones no estructurales” donde el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos o de una parte, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

TRIGÉSIMO SÉPTIMO. Finalmente refiere que el artículo 25, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al limitar la deducción de las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementaria a lo que establece la ley del seguro

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

social, no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, porque no se trata de una “deducción estructural”.

Aduce que se trata de erogaciones que no son indispensables para la generación de ingreso, por lo que el legislador puede o no considerar factible la deducción de estos o de una parte, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna. Por tanto, en todo caso el legislador cumple con el principio de proporcionalidad al permitir la deducción de las aportaciones destinadas a cubrir los fondos de pensiones o jubilaciones obligatorios en términos de la Ley del Seguro Social, que son los correspondientes a los seguros de régimen obligatorio, aportaciones que son deducibles en su totalidad de acuerdo con la fracción VI, del artículo 25 impugnado.

VII. ESTUDIO DEL SOBRESEIMIENTO

35. **Problemática jurídica a resolver.** Cabe precisar que se analizarán los agravios primero, tercero y cuarto formulados por las quejas recurrentes, por versar sobre aspectos referentes al criterio del Juez de Distrito plasmado en la sentencia recurrida por el que se decretó el sobreseimiento en el juicio.
36. Así, esta Primera Sala considera que la cuestión a resolver en este recurso consiste en determinar si los argumentos planteados en los referidos agravios, logran desvirtuar las razones expuestas por el Juez de Distrito al decretar el sobreseimiento en el juicio respecto de los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 18, fracción IV, 22, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo y la fracción VI y 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma.
37. **Cuestiones que deben quedar firmes.** Debe quedar firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el punto resolutivo primero que se rige por el considerando tercero de la sentencia recurrida, en relación con los actos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

reclamados al Secretario de Gobernación y al Director General del Diario Oficial de la Federación, consistentes en el refrendo y publicación del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, a través del cual se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta; así como del refrendo y publicación del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; por no haber sido impugnada dicha determinación por la quejosa en la revisión. Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 3a./J. 7/91²².

Análisis de los agravios primero, tercero y cuarto del recurso de revisión de las quejas

38. En principio conviene precisar que el juez de distrito, analizó las causales de improcedencia planteadas por la Cámara de Diputados, Cámara de Senadores y Presidente de la República, con fundamento en el artículo 61, fracciones XII y XXIII, de la Ley de Amparo, en las que aducen que al ser heteroaplicativas las normas impugnadas por las quejas, su perjuicio no se resiente con la sola entrada en vigor, sino que requiere acreditar ubicarse en la hipótesis normativa impugnada, esto es, acreditar el acto concreto de aplicación, declarando fundadas dichas causales conforme a lo siguiente.
39. Por cuanto a los artículos 4, 9, fracción I, penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV; 22, 28, fracción XVII; 45, fracción I; 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV 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, se determinó que su naturaleza es heteroaplicativa y que las quejas no demostraron el acto concreto de aplicación; y en lo que respecta a los artículos 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI, y 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI; de la misma Ley, que su naturaleza es autoaplicativa, sin embargo no se demostró afectación a su esfera jurídica.

²² “REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES.” (Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII, marzo de mil novecientos noventa y uno. Tesis: 3a./J. 7/91. Página: 60).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

40. En principio, las quejasas manifiestan que los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I; 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV, 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, tienen la naturaleza de autoaplicativas, ya que desde su entrada en vigor crean, transforman, modifican o extinguen situaciones concretas de derecho, sin la necesidad de que se actualice o cumpla condición alguna; siendo que las quejasas demostraron ser sujetos obligados del impuesto sobre la renta, por lo que resulta ilegal que el A quo haya determinado que son de naturaleza heteroaplicativa.
41. Aduce que el Juzgador no tenía plena convicción de que las normas reclamadas tuvieran la naturaleza de heteroaplicativas; toda vez que del texto de las normas reclamadas no se desprende que necesiten de un acto concreto de aplicación, sino que vinculan a las quejasas de manera automática y sin mediar condición alguna a llevar a cabo un hacer y regulan situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor.
42. Señala que el A quo pretende restringirle el acceso al juicio de amparo bajo una supuesta improcedencia, que deriva de la indebida interpretación de las normas reclamadas al considerar que los artículos impugnados son de carácter heteroaplicativos.
43. Para resolver los agravios propuestos, resulta necesario tomar en consideración que una ley puede ser combatida en el juicio de amparo en dos aspectos fundamentales: **a)** con motivo de su sola vigencia, es decir, en su carácter autoaplicativo o bien, **b)** por virtud de su primer acto concreto de aplicación, esto es, en su carácter de norma heteroaplicativa.
44. En el primer supuesto, quien alega que la sola entrada en vigor de la ley afecta su esfera jurídica tiene la obligación de demostrar fehacientemente que se encuentra en el supuesto previsto por la hipótesis contenida en la norma reclamada, pues sólo de esa manera creará plena convicción de que efectivamente, la mera vigencia de la ley le causa perjuicio.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

45. En el segundo caso, el promovente del juicio tiene la carga de acreditar también de manera fehaciente el acto concreto de aplicación de la ley impugnada porque como se dijo, tal aplicación constituye el presupuesto indispensable que le otorga la facultad de combatir la ley relativa.
46. Pues bien, en el asunto que nos ocupa la demandante acude al juicio de amparo a reclamar, entre otros, los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV, 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.
47. Así, en la sentencia de amparo, el Juez de Distrito definió la naturaleza de la normativa legal impugnada en los términos siguientes:

“Por lo expuesto en el presente considerando, son autoaplicativos los artículos 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI y 39, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; mientras que resultan heteroaplicativos los restantes artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo y la fracción VI, y 164, fracciones I y IV, de la citada Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma.”

48. Por otra parte, respecto del momento oportuno para efectuar la impugnación constitucional de las disposiciones reclamadas, se dijo en la sentencia de amparo lo siguiente:

“Por lo que en este momento, las normas impugnadas no trascienden a la esfera jurídica de las quejas por su sola entrada en vigor, en tanto están condicionadas, se reitera, a la obtención de ingresos por parte de un tercero (artículo 4); a que se obtengan utilidades al final del ejercicio (artículo 9, penúltimo y último párrafos); a que se obtengan ingresos o pérdidas por la enajenación de acciones (9, fracción I, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII y 64, fracción I); a que se calcule el ajuste anual por inflación (artículos 45, fracción I y 49); a que se haya llevado a cabo la distribución de dividendos o utilidades (140, segundo párrafo y fracción VI y 164, fracciones I y IV) y una vez que rinda su declaración se vean reflejados éstos y así practicar el cálculo y enterar el impuesto sobre la renta por dicho reparto o distribución (artículo Noveno Transitorio, fracción XXV).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Por lo que será hasta entonces cuando se actualicen los supuestos de las normas legales en perjuicio de las impetrantes y la oportunidad de impugnarlas a través del juicio de amparo, para poder determinar si se causa una afectación en su esfera de derecho respectivamente.”

49. Ahora bien, para determinar si le asiste o no la razón a la recurrente en cuanto impugna el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, reflejado en el primer punto resolutivo, resulta necesario definir en primer término si a los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, segundo párrafo y la fracción VI y 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma, les corresponde el carácter de autoaplicativas o heteroaplicativas y, con base en ello, determinar en segundo lugar la manera en que habrá de quedar acreditado el interés jurídico de las quejas para estar en condiciones de combatir dichas disposiciones.

50. Al respecto, los artículos 103, fracción I, de la Constitución Federal y 1, fracción I, de la Ley de Amparo, establecen la procedencia del amparo contra leyes o contra actos de autoridades que violen las garantías individuales, como se advierte de su texto literal:

“Artículo 103. *Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:*

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; (...)”

“Artículo 1. *El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:*

I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; (...)”

51. Por su parte, los artículos 17, fracción I, 61, fracciones XII y XIV, y 107, fracción I, de la Ley de Amparo, prevén la procedencia del juicio de amparo indirecto

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

contra normas de carácter general; y para distinguir, de acuerdo con los términos en que se encuentra establecida la norma impugnada, su naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa, debe atenderse al momento en que ocasiona al gobernado un perjuicio cierto y directo en su esfera jurídica, lo que conlleva también a determinar cuándo, y de qué término dispone el gobernado para ejercer la acción constitucional.

52. Las disposiciones citadas disponen lo siguiente:

“Artículo 17. *El plazo para presentar la demanda de amparo es de quince días, salvo:*

I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días; (...)”

“Artículo 61. *El juicio de amparo es improcedente:*
(...)

XII. *Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;*
(...)

XIV. *Contra normas generales o actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los plazos previstos.*

No se entenderá consentida una norma general, a pesar de que siendo impugnada en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en perjuicio del quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la norma general en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la norma general si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir del día siguiente de aquél al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recaída al recurso o medio de defensa, si no existieran medios de defensa ordinarios en contra de dicha resolución, o de la última resolución recaída al medio de defensa ordinario previsto en ley contra la resolución del recurso, aún cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el capítulo respectivo a ese procedimiento;(...)”

“Artículo 107. *El amparo indirecto procede:*

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso. (...)

53. De los numerales transcritos, se advierte que las normas de carácter general pueden ser impugnadas mediante juicio de amparo en distintos momentos, atendiendo a la naturaleza de la propia norma, es decir, si por su sola entrada en vigor causan un perjuicio, o bien, si requieren de un acto de autoridad, o alguna actuación equiparable que concrete la aplicación al particular de la norma en cuestión.
54. El primer caso concierne a las denominadas leyes autoaplicativas, que son las que producen efectos jurídicos frente a sus destinatarios por sí mismas, sin requerir un acto intermedio de aplicación, es decir, esas leyes, al iniciar su vigencia, imponen deberes jurídicos a los particulares; de ahí que, si los supuestos contenidos en las hipótesis normativas se actualizan automáticamente sin que sea menester un acto de aplicación, procederá en su contra el juicio de amparo.
55. Así, basta con que el gobernado se encuentre ubicado en los supuestos que se establecen en un determinado ordenamiento legal que afecte su interés jurídico, que por su sola expedición le obliguen a hacer, dejar de hacer o dar, provocando la afectación de su esfera jurídica sin ningún acto para que esté en aptitud de ejercitar la acción de amparo dentro del plazo de treinta días contados a partir de la entrada en vigor de la disposición de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17, fracción I, de la Ley de Amparo.
56. El segundo supuesto corresponde a las leyes heteroaplicativas, que son aquellas que, por sí solas, cuando se inicia su vigencia, no afectan la esfera de los gobernados, creando deberes a su cargo, o extinguiendo o transformando sus derechos, sino que es necesaria la aplicación de la norma jurídica mediante un acto posterior, ya sea por parte de la autoridad, o bien, del propio destinatario para que se genere dicha obligatoriedad y consecuencias. En este supuesto, el término con que cuenta el agraviado para promover el juicio de amparo es de quince días, según lo establecido en el artículo 17 en cita.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

57. Apoya lo antes dicho, las tesis de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dicen:

“LEYES AUTOAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA, TÉRMINO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA. De un análisis cuidadoso de las leyes se advierte que además de las hipótesis anteriormente consignadas en tesis de esta Suprema Corte relativas a leyes autoaplicativas, limitadas a los casos en que una ley desde el momento de su vigencia vincula a un particular a su cumplimiento y, por lo mismo, afecta sus intereses jurídicos, sin que se requiera de un acto concreto de aplicación, y leyes heteroaplicativas, que se refieren a aquellas que necesitan de un acto concreto de aplicación para que afecten a un particular, existen otras que si bien no requieren de ese acto concreto, para afectar a un particular, esa afectación no se produce desde la vigencia de la ley sino al producirse la condición a la que se encuentra sujeta la afectación. Tomando en cuenta esta distinción debe concluirse que si bien, por regla general, una ley autoaplicativa puede ser impugnada como tal, ya sea dentro del término de los treinta días siguientes al de su entrada en vigor, o dentro de los quince días siguientes al primer acto concreto de aplicación, en los casos en que la ley no afecta los intereses jurídicos de los particulares desde la iniciación de su vigencia, al no vincularlos a su cumplimiento, sino que es necesario, primero, que se cumpla la condición establecida en la misma, podrá promoverse el amparo dentro de los treinta días siguientes al en que se cumpla, siempre y cuando los particulares queden automáticamente dentro de la hipótesis de su aplicación posterior, pudiendo, también, si éste se produce, reclamarla dentro de los quince días siguientes a su notificación.”²³

“LEYES HETEROAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA. PROCEDE POR ACTOS PROVENIENTES DE UN PARTICULAR QUE ACTÚA POR MANDATO EXPRESO DE LA LEY. Tratándose de juicios de amparo contra leyes, se dan dos supuestos genéricos de procedencia de la acción: el relativo a las leyes autoaplicativas y el que se refiere a las leyes heteroaplicativas, considerando que respecto a las segundas, la demanda debe presentarse dentro de los quince días siguientes al en que se dé el acto de aplicación o al en que se resuelva el recurso interpuesto en el dicho acto, conforme a lo establecido en los artículos 21 y 73, fracción XII, de la Ley de Amparo. Sin embargo, la referencia que el artículo 73, fracción VI, de la ley invocada hace en cuanto a que se requiere que el acto de aplicación de leyes que por su sola expedición no causen perjuicio al quejoso, provenga de una autoridad, no debe tomarse en sentido literal; es decir, el acto de aplicación de la ley no debe necesaria y forzosamente efectuarse en forma directa por una autoridad en sentido estricto, sino que su realización puede provenir de un particular que actúe por mandato expreso de la ley. En estos casos, el particular se reputa como auxiliar de la administración pública, sin que sea necesario llamar como responsable al particular que ejecuta el acto de aplicación en su calidad de auxiliar de la administración pública, pues el juicio de amparo no procede en contra de actos de particulares.”²⁴

²³ Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 217-228, Cuarta Parte, Página: 185.

²⁴ Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216, Primera Parte, Página: 169.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

58. Ahora bien, esta Suprema Corte ha sustentado los siguientes elementos para dilucidar si una ley es autoaplicativa o heteroaplicativa:

Leyes autoaplicativas.

1) Se caracterizan por contener disposiciones que vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia y, por ende, admiten la procedencia de la vía constitucional desde que entran en vigor, pues desde ese momento crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho, dado que las obligaciones derivadas de éstas surgen o nacen con independencia de la actualización de condición alguna.

2) Pueden reclamarse en dos distintos momentos: el primero, dentro del plazo de treinta días computados a partir del día en que entran en vigor, según lo previsto en el artículo 17, fracción I, de la Ley de Amparo; y, el segundo, dentro de los quince días siguientes a la actualización de alguna de las hipótesis previstas en el artículo 18 de la legislación de la materia.

Leyes heteroaplicativas.

1) Se distinguen porque obligan al gobernado al cumplimiento de obligaciones de hacer o no hacer, mediante la actualización de un perjuicio que surge con un acto de su aplicación.

2) Pueden reclamarse, sólo en una oportunidad, a través del juicio de amparo indirecto, que es dentro del plazo de quince días siguientes al de su primer acto de aplicación. Esto es, que sólo puede cuestionarse su constitucionalidad ante la actualización de su primera aplicación concreta, explícita o implícita en perjuicio del gobernado, y no así con motivo de sus posteriores aplicaciones. Esta limitante se explica en razón de que, la sentencia que se dicte en el juicio promovido con motivo del primer acto de aplicación rige la situación del quejoso respecto de la ley reclamada, del acto de aplicación

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

cuestionado y en relación con todos los posteriores, ya que no puede aceptarse la procedencia de tantos juicios de amparo contra una ley, cuantos actos de aplicación existen en su perjuicio, a fin de evitar la litispendencia y la contradicción de sentencias y, especialmente, para obtener el respeto de la cosa juzgada.

59. Bajo estas premisas, para estimar procedente el juicio de amparo contra un acto de autoridad u ordenamiento legal, es indispensable que el mismo haya irrumpido en la individualidad de un gobernado al grado de causarle en forma directa un agravio a su esfera jurídica, alterando su ámbito de acción; y produciendo efectos que agraven en forma particular, concreta y personal a su destinatario; esto es, la procedencia de la acción está subordinada no sólo a la demostración del interés jurídico de las quejas, sino de manera imprescindible, a que la misma haya sufrido un agravio o afectación.
60. En este orden, para reclamar la constitucionalidad de las disposiciones generales mediante el juicio de amparo se requiere acreditar que esas normas afectan la esfera jurídica de quien solicita la protección federal, ya sea porque con su entrada en vigor tal afectación se genera de inmediato (individualización incondicionada), o bien porque dichos efectos se hayan causado con motivo de un acto de aplicación (individualización condicionada), el cual proviene generalmente de la actuación de una autoridad, aun cuando también pueden surgir de los actos de los propios particulares, si mediante su conducta se vincula de modo necesario al solicitante del amparo con lo dispuesto en los preceptos impugnados, por actualizarse sus hipótesis normativas.
61. Es así, 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.
62. Al respecto, resulta ilustrativa la tesis jurisprudencial P./J. 55/97, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a página cinco,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

tomo VI, julio de mil novecientos noventa y siete, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA. Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiriera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.”

63. Así, cuando la individualización es incondicionada, las obligaciones contenidas en la norma general:

1. Son consustanciales a la disposición legal desde que entran en vigor.
2. Vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de la vigencia, pues, desde ese momento crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho.
3. Nacen con ella misma.
4. No se requiere de la actualización de alguna condición.

64. En el otro supuesto, de individualización condicionada, los deberes de hacer o no hacer, impuestos por el legislador:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

1. Requieren la realización de algún acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede ser de la autoridad, o del particular, para situarlo en la hipótesis legal (condición).
 2. No surgen de manera automática con la sola entrada en vigor, sino que requieren un acto diverso que actualice el perjuicio, que puede ser de la autoridad, de un tercero, o del propio quejoso.
 3. Se hallan sometidos a la realización o aplicación jurídica o material de la norma en un caso concreto.
65. Asimismo, al resolver esta Suprema Corte la contradicción de tesis número 27/2005-PL, en sesión de veintisiete de marzo de dos mil seis, por unanimidad de diez votos, sostuvo que, cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que, si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo.
66. En ese sentido, se determinó que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado, de manera general, en la categoría de contribuyente del impuesto, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables del nuevo sistema impositivo.
67. El criterio anterior, quedó plasmado en la jurisprudencia que señala:

“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCIÓN, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURÍDICO INTEGRAL DE CARÁCTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITÚE EN CADA UNA DE LAS HIPÓTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO. A partir del 1o. de enero de 2005 los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, quedan obligados a acatar las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

costo de lo vendido, en virtud de que siendo autoaplicativas las normas que cambian el sistema de deducción de compras, al de costo de ventas, este sistema trasciende a las disposiciones que establecen condiciones, requisitos o modalidades tendentes a complementar o desarrollar la deducción. Lo anterior porque cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo. En ese sentido, se concluye que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de ventas.”²⁵

68. Así, se advierte que **las disposiciones que estructuran el impuesto sobre la renta constituyen normas de naturaleza autoaplicativa**, pues del análisis de la ley respectiva se observa que, desde su entrada en vigor, se han originado obligaciones y derechos para los sujetos de dicha contribución que no requieren de la actualización de alguna condición.
69. Dicho lo anterior, conviene tener en cuenta el contenido de las normas generales que controvierten las quejas, con el objeto de determinar si tienen el carácter de autoaplicativas o heteroaplicativas, lo cual resulta relevante para efectos de la procedencia del juicio de amparo; preceptos que, medularmente establecen lo siguiente:

*“**Artículo 4.** Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.*

*Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre **partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente** residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se*

²⁵ No. Registro: 174,752. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIV, Julio de 2006. Tesis: P./J. 90/2006. Página: 6.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.”

“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:

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.

[...]

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.”

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

[...]

IV. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de reducción de capital o de liquidación, de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 142 de esta Ley.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

“Artículo 22. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones conforme a lo siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 77 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral emisora de las acciones que se enajenan hubiera tenido a las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, se deberán actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización previa a la fecha de la adquisición o de la enajenación, según se trate, y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados, así como la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, serán las que la persona moral de que se trate tenga a la fecha de enajenación, que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente a la fecha citada. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de que se trate.

A las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, no se les disminuirá el monto que de dichas pérdidas aplicó la persona moral para efectos de los pagos provisionales correspondientes a los meses del ejercicio de que se trate.

Los reembolsos pagados por la persona moral de que se trate, serán los que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectúe la enajenación.

La diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, será la diferencia pendiente de disminuir que tenga la sociedad emisora a la fecha de la enajenación y que corresponda al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectúe la enajenación.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos y la diferencia, a que se refiere este inciso, de la persona moral de que se trate, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de las acciones de dicha persona moral, correspondientes al ejercicio en el que se obtuvo la pérdida, se pague el reembolso, o se determine la diferencia citada, según corresponda, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados y la diferencia, a que se refiere este inciso, obtenidas, pagados o determinadas, respectivamente, sólo se considerarán por el periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

III. Al resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se le adicionará el monto de las pérdidas fiscales que la persona moral emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate y que dicha persona moral haya disminuido de su utilidad fiscal durante el periodo comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga de dicha persona moral a la fecha de la enajenación, correspondientes al ejercicio en el que la citada persona moral disminuyó dichas pérdidas, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

Cuando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de adquisición, adicionado del monto de los reembolsos pagados, de la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley y de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, señalados en el inciso b) fracción II de este artículo, sea mayor que la suma del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a la fecha de la enajenación adicionado de las pérdidas disminuidas a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, la diferencia se disminuirá del costo comprobado de adquisición. Cuando dicha diferencia sea mayor que el costo comprobado de adquisición, las acciones de que se trata no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo; el excedente determinado conforme a este párrafo, considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que en los términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.

IV. La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, se efectuará por el periodo comprendido desde el mes de su adquisición y hasta el mes en el que se enajenen las mismas. Las pérdidas y la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en el que se actualizaron por última vez y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Los reembolsos pagados se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de doce meses o inferior, los contribuyentes podrán optar por considerar como monto original ajustado de las mismas, el costo comprobado de adquisición de las acciones disminuido de los reembolsos y de los dividendos o utilidades pagados, por la persona moral emisora de las acciones, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados en los términos de la fracción IV de este artículo. Tratándose de los dividendos o utilidades pagados, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones de que se trate.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas disminuido de los reembolsos pagados, todos estos conceptos actualizados en los términos de la fracción IV de este artículo.

Cuando, hubiera variado el número de acciones en circulación de la persona moral emisora de que se trate, y se hubiera mantenido el mismo importe de su capital social, los contribuyentes deberán aplicar lo dispuesto en este artículo cuando se enajenen las acciones de que se trate, siempre que el costo del total

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de las acciones que se reciban sea igual al que tenía el paquete accionario que se sustituye.

En los casos en los que el número de acciones de la persona moral emisora haya variado durante el periodo comprendido entre las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones propiedad de los contribuyentes, éstos determinarán la diferencia entre los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de la persona moral emisora, las pérdidas, los reembolsos y la diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, por cada uno de los periodos transcurridos entre las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, en los que se haya mantenido el mismo número de acciones. Tratándose de la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, se restará el saldo al final del periodo del saldo al inicio del mismo, actualizados ambos a la fecha de enajenación de las acciones.

La diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el párrafo anterior, así como las pérdidas fiscales, los reembolsos pagados y la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley pendiente de disminuir, por cada periodo, se dividirán entre el número de acciones de la persona moral existente en el mismo periodo y el cociente así obtenido se multiplicará por el número de acciones propiedad del contribuyente en dicho periodo. Los resultados así obtenidos se sumarán o restarán, según sea el caso.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que lo soliciten, una constancia con la información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo dicha constancia deberá contener los datos asentados en el comprobante fiscal que al efecto hayan emitido. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar la constancia a los accionistas, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales. La contabilidad y documentación correspondiente a dicha información se deberá conservar durante el plazo previsto por el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, contado a partir de la fecha en la que se emita dicha constancia.

Cuando una persona moral adquiera de una persona física o de un residente en el extranjero, acciones de otra emisora, el accionista de la persona moral adquirente no considerará dentro del costo comprobado de adquisición el importe de los dividendos o utilidades que se hayan generado con anterioridad a la fecha de adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas de la persona física o del residente en el extranjero. Para los efectos de la información que debe proporcionar a sus accionistas en los términos de este artículo, la persona moral adquirente mencionada disminuirá dichas utilidades o dividendos, actualizados del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga a la fecha de la enajenación de las acciones de la misma. La actualización de las utilidades o dividendos se efectuará desde el mes en el que se adicionaron a la cuenta de utilidad fiscal neta y hasta el mes en el que se efectúe la enajenación de que se trate.

Cuando en este artículo se haga referencia a reembolsos pagados, se entenderán incluidas las amortizaciones y las reducciones de capital, a que se refiere el artículo 78 del presente ordenamiento. En estos casos, los contribuyentes únicamente considerarán las amortizaciones, reembolsos o reducciones de capital, que les correspondan a las acciones que no se hayan cancelado, con motivo de dichas operaciones.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales. En este caso, se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

enajenante a dicha asociación en participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación. Para estos efectos, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el inciso a) de la fracción II de este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados y la diferencia a que se refiere el quinto párrafo del artículo 77 de esta Ley, todos estos conceptos contenidos en el inciso b) de la citada fracción, se considerarán en la proporción en la que se hubiese acordado la distribución de las utilidades en el convenio correspondiente.”

“Artículo 28. *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

[...]

XVII. *Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.*

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando lo siguiente:

- 1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.*
- 2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.*

b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 179 y 180 de esta Ley.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

acciones en los términos de los artículos 179 y 180 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del artículo 179 de esta Ley.

c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.

d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.

[...]

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

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

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

“Artículo 49. Las instituciones de crédito podrán acumular los ingresos que se deriven de los convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de la fracción III del artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, en el momento en que los perciban en efectivo o en bienes y en el monto efectivamente percibido una vez efectuadas las disminuciones previstas en dichos convenios.

Las instituciones de crédito, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos del artículo 44 de esta Ley, considerarán como créditos, además de los señalados en el artículo 45 de la misma, los créditos mencionados en la fracción I de dicho artículo.”

“Artículo 64. La sociedad integradora y sus integradas para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio que deberán enterar, así como el que podrán diferir, estarán a lo siguiente:

I. La sociedad de que se trate determinará su resultado o pérdida fiscal del ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.”

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

[...]

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

XXV. Para los ejercicios de 2001 a 2013, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la Ley vigente en los ejercicios señalados.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado 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 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. 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.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto sobre la renta será el pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y dentro de las partidas no deducibles no se considerarán las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Las utilidades fiscales netas obtenidas, los dividendos o utilidades percibidos y los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se obtuvieron, del mes en que se percibieron o del mes en que se pagaron, según corresponda, hasta el 31 de diciembre de 2013.”

“Artículo 140. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

[...]

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.

[...]

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

[...]

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.”

“Artículo 164. En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Los ingresos a que se refiere el artículo 140 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley.

El impuesto a que se refiere esta fracción se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda.

Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme al artículo 78 de esta Ley, se efectuará disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Tratándose de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 78 de esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

[...]

IV. Tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por los establecimientos permanentes a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, se estará sujeto a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o reembolsos. Los establecimientos permanentes deberán enterar el impuesto que resulte en los términos de esta fracción conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción III de este artículo y tendrá el carácter de pago definitivo.”

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

[...]

XXV. Para los ejercicios de 2001 a 2013, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la Ley vigente en los ejercicios señalados.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado 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 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. 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.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto sobre la renta será el pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y dentro de las partidas no deducibles no se

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

considerarán las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Las utilidades fiscales netas obtenidas, los dividendos o utilidades percibidos y los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se obtuvieron, del mes en que se percibieron o del mes en que se pagaron, según corresponda, hasta el 31 de diciembre de 2013.”

70. Precisado lo anterior, en principio, debe señalarse que con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta (primero de enero de dos mil catorce), el objeto del impuesto de que se trata, está constituido por los ingresos que obtienen las personas físicas o morales es decir, cualquier cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona; por tanto, desde la iniciación de la vigencia de la ley referida, el contribuyente sujeto del impuesto se encuentra obligado a acatar el sistema al cual pertenece.
71. Así, se pone de manifiesto que, en virtud de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se impone la obligación a las personas físicas y morales, de contribuir al gasto público atendiendo a los ingresos que genera, incorporando así una obligación en su esfera jurídica que surge de manera automática con la sola vigencia de esa contribución.
72. Ahora bien, de los preceptos anteriormente transcritos, se prevé un mecanismo conforme al cual se causará y se realizará el cálculo del impuesto respectivo, y en su caso, cómo se realizará el pago correspondiente; destacando lo siguiente:
- Las personas morales (incluyendo las personas que distribuyan dividendos o utilidades), deberán calcular y enterar el impuesto que les corresponda, aplicando al resultado fiscal obtenido en el período la tasa del treinta por ciento.
 - La obligación de retener respecto de operaciones que celebra una persona física o moral residente en el extranjero, cuando éste obtiene un ingreso.
 - Para efectos del cálculo del impuesto, se obtendrá la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

el ejercicio las deducciones autorizadas (conforme a los requisitos y excepciones legalmente establecidas), y la participación en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, y en su caso las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de trabajadores en las utilidades de la empresa, 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 la Ley.

- Se consideran ingresos acumulables, entre otros, la ganancia derivada de la enajenación de acciones; monto que se obtendrá conforme al procedimiento legalmente establecido.
- Entre otros conceptos no serán deducibles las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, dichas pérdidas únicamente se podrían deducir contra el monto de las ganancias que en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.
- Se debe realizar el cálculo el ajuste anual por inflación acumulable o deducible al cierre del ejercicio.
- Se regula la mecánica para la distribución de dividendos, el pago del impuesto por tal concepto, así como el acreditamiento de este; para lo cual la persona moral que distribuya los dividendos, está obligada a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta, la cual constituye un instrumento contable.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

73. Conforme a lo anterior, es evidente que las normas generales reclamadas, prevén derechos y obligaciones que nacieron a partir de su vigencia, mismas que deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer la obligación de pago de dicho impuesto por los ingresos obtenidos, obligación que surge de manera automática en su esfera jurídica, con la sola entrada en vigor de dichas disposiciones legales, lo que revela la naturaleza autoaplicativa de las mismas.
74. Apoya la conclusión referida en lo conducente, la jurisprudencia cuya sinopsis dice:

“IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El precepto citado establece, por una parte, que están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas o morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, con la aplicación de la tasa del 3% al total de dichas erogaciones y, por otra, que podrán optar por no pagar ese gravamen, siempre y cuando no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en los artículos 115, 116, 118 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, el referido artículo tercero transitorio constituye una norma de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor afecta la esfera jurídica de los patrones, pues los vincula al cumplimiento de una obligación, como es la de pagar el impuesto, o bien, a optar por absorber las cantidades que entregaron en efectivo a sus trabajadores por concepto del crédito al salario.”²⁶

75. En este sentido, es claro que las obligaciones y efectos descritos con antelación, nacen a partir de que inicia su vigencia el impuesto sobre la renta, siendo de acción automática; es decir, con la entrada en vigor de la ley que regula ese impuesto, se crean las obligaciones descritas, así como se establece la mecánica conforme a la cual se calculará y enterará el impuesto respectivo, por lo que desde su entrada en vigor los contribuyentes, personas físicas o morales, se encuentran vinculados u obligados a acatar dicho sistema normativo sin mediar condición alguna.

²⁶ No. Registro: 184,317. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 9/2003. Página: 74.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

76. Definida la naturaleza autoaplicativa de los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre de dos mil trece, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, esta Primera Sala concluye que fue incorrecto que el Juez de Amparo haya sobreseído en el juicio, pues dicha decisión tomó como sustento el carácter de heteroaplicativa de la normativa impugnada, aspecto que ha sido desvirtuado en el presente fallo.
77. En este orden, corresponde analizar si la recurrente acredita tener interés jurídico para controvertir todo el supuesto normativo, conforme a lo manifestado en su recurso, para lo cual resulta necesario precisar que de conformidad con lo previsto en el artículo 107, fracción I, Constitucional²⁷ y 6 de la Ley de Amparo,²⁸ se colige que el juicio de amparo es un medio de control de la constitucionalidad de los actos de autoridad (actos o resoluciones en estricto sentido, o los actos de naturaleza formal o materialmente legislativa, sean leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general), y se sigue siempre a instancia de parte agraviada; es decir, el juicio de garantías únicamente puede promoverlo la parte a quien perjudique el acto reclamado.
78. Por su parte, el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, establece que el juicio de garantías es improcedente contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso, según se corrobora de su texto, que es el siguiente:

²⁷ “**Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa; (...)”

²⁸ “**Artículo 6o.** El juicio de amparo puede promoverse por la persona física o moral a quien afecte la norma general o el acto reclamado en términos de la fracción I del artículo 5o. de esta Ley. El quejoso podrá hacerlo por sí, por su representante legal o por su apoderado, o por cualquier persona en los casos previstos en esta Ley.”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:
(...)

XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;(...)”

79. El presupuesto jurídico que contiene el precepto transcrito –interés jurídico–, representa uno de los elementos básicos para la procedencia del juicio, pues si los actos reclamados no lesionan la esfera jurídica del gobernado, sino otros de variada índole que no tengan ese carácter, entonces no tendrá legitimación para instaurarlo.
80. Lo anterior, ya que no obstante que se trate de normas de carácter autoaplicativo, cuando el particular acude a impugnarlas mediante el juicio de amparo, debe acreditar en forma fehaciente que el acto de autoridad reclamado vulnera en su perjuicio un derecho subjetivo protegido por la norma jurídica, o sea, que le causa un daño, perjuicio o menoscabo en sus derechos, de tal manera que si esta circunstancia no se encuentra plenamente demostrada, el juicio de garantías resultará improcedente.
81. Ello, atento a que la afectación al interés jurídico consiste en el derecho que asiste a un particular para reclamar, en la vía de amparo, algún acto o ley violatoria de sus garantías individuales, es decir, se refiere a un derecho subjetivo protegido por la norma legal que se ve transgredido por el acto de autoridad o por la vigencia o aplicación de una ley a tal grado que ocasiona un perjuicio a su titular; de ahí que la procedencia de la acción constitucional exige que esta última no sea impulsada por un interés cualquiera o “simple” como suele llamarse a aquel que sin contar con respaldo legal puede tener todo gobernado para que surja o se mantenga una situación creada por la autoridad, que le es cómoda o favorable o, por el contrario, para que desaparezca o se evite la que pudiera resultarle adversa, sino que es necesario que ese interés descansa en un derecho del gobernado derivado de la ley a exigir determinada conducta positiva o negativa y, como consecuencia, que tenga como correlativo el deber del gobernante de realizar tal conducta; por eso, se afirma que hay “interés jurídico” cuando se cuenta con un derecho tutelado o derivado de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

alguna disposición legal, para exigir de la autoridad determinada conducta en reparación de un perjuicio causado por su actuar.

82. Sirven de apoyo a lo anterior las tesis que llevan por rubro: **“INTERÉS JURÍDICO PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO. NATURALEZA DEL.”**²⁹ y **“PERJUICIO E INTERÉS JURÍDICO.”**³⁰
83. Consecuentemente, existe interés jurídico cuando el peticionario del amparo tiene una tutela jurídica que se regula bajo determinados preceptos legales que le otorgan medios para lograr su defensa, así como la reparación del perjuicio que le irroga su desconocimiento o violación por un acto de autoridad.
84. En otras palabras, el interés jurídico resulta de la unión de las siguientes condiciones:
- a) Un interés exclusivo, actual y directo;
 - b) Reconocido y tutelado por la ley; y

²⁹ Cuyo texto dice: “Es presupuesto indispensable para el examen de la controversia constitucional, la existencia del interés jurídico del quejoso, es decir, la existencia de un derecho legítimamente tutelado que, al ser transgredido por la actuación de una autoridad, faculta a su titular para acudir ante el órgano jurisdiccional correspondiente, demandando que esa transgresión cese. Sin embargo, no todos los intereses que puedan concurrir en una persona merecen el calificativo de jurídicos para la procedencia del amparo, pues para que tal acontezca, es necesario que el derecho objetivo se haga cargo de ellos a través de la norma. El interés jurídico de una persona sólo surge cuando el acto reclamado se relaciona a su esfera jurídica, entendiéndose por ésta el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos, como en el caso de una persona jurídica o moral. Si las leyes impugnadas no se refieren a algún derecho perteneciente a la esfera jurídica de la quejosa, ésta carece de interés jurídico para impugnarlas en el juicio de amparo y, si lo hace, debe declararse la improcedencia del juicio.” (No. Registro: 240,185. Tesis aislada. Materia(s): Común. Séptima Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 187-192 Cuarta Parte. Página: 132. Genealogía: Informe 1984, Segunda Parte, Tercera Sala, tesis 25, página 29).

³⁰ Texto que dice: “De acuerdo con el sistema consagrado por la fracción I del artículo 107 constitucional y 4o. de su ley reglamentaria, el ejercicio de la acción de amparo se reserva únicamente a la parte a quien perjudique el acto o la ley que se reclama, entendiéndose como perjuicio la afectación por la actuación de una autoridad o por la ley de un derecho legítimamente tutelado; el que, desconocido o violado, otorga al afectado la facultad para acudir ante el órgano jurisdiccional competente a efecto de que ese derecho protegido por la ley le sea reconocido o que no le sea violado, y esto constituye el interés jurídico que el ordenamiento legal de amparo toma en cuenta para la procedencia del juicio constitucional. De modo que, aunque los promoventes del amparo pretendan se examine la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto que contiene la ley que impugnan, cuando la ley por sí misma no les depara perjuicio alguno, el examen solicitado resulta improcedente, tanto más si entre los actos reclamados en la demanda de garantías y la disposición legal impugnada no existe nexo alguno, ni mucho menos acto de aplicación de ésta en perjuicio de los quejosos.” (No. Registro: 232,763. Tesis aislada. Materia(s): Común. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 97-102 Primera Parte. Página: 123. Genealogía: Informe 1977, Primera Parte, Pleno, tesis 51, página 310. Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 60, página 128).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

c) Esta protección legal se resuelva en aptitud de su titular para exigir del obligado su satisfacción mediante la prestación debida.

85. También, este Alto Tribunal ha sostenido que debe distinguirse entre perjuicio e interés jurídico como condición para la procedencia del juicio de garantías con el perjuicio económico (no jurídico) sufrido por un individuo o conjunto de individuos en virtud de la realización del acto reclamado, perjuicio este último que no es una condición para la procedencia del juicio de garantías, pues bien pueden afectarse económicamente los intereses de un sujeto o grupo de individuos, y no afectarse su esfera jurídica.
86. En ese contexto, es válido afirmar que el gobernado tendrá interés jurídico para acudir al juicio de amparo a combatir un acto de autoridad, en la medida que aquél sea titular de un derecho subjetivo que se vea afectado con la actuación del poder público; actuación que podría ocurrir de dos formas, a saber:
1. Si se afecta en abstracto la esfera jurídica del demandante, porque se le imponga una obligación que antes no se tenía; o
 2. Si se afecta un derecho subjetivo en particular, ya sea eliminándolo o restringiéndolo.
87. Sobre tal base, debe decirse que para impugnar a través del juicio de amparo una norma de carácter general, por su sola entrada en vigor, tiene la obligación de demostrar fehacientemente que se encuentra en el supuesto previsto por la hipótesis contenida en la norma reclamada, pues sólo de esa manera creará plena convicción de que efectivamente, la mera vigencia de la ley le causa perjuicio.
88. De ello deriva que los sujetos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce, tendrán interés jurídico para combatir las normas que estructuran los elementos esenciales de ese tributo, así como todas aquellas disposiciones que establecen el sistema conforme al cual se calculará y realizará el pago del impuesto al cual se encuentran obligados, por su sola entrada en vigor, esto es, como autoaplicativas, siempre

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

que demuestren de manera indudable y específica que son personas físicas o morales, que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta, y que con ello se les causa u origina un perjuicio en su esfera jurídica.

89. En términos similares lo ha considerado este Alto Tribunal, tal como se advierte de la tesis que señala:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EXTREMO QUE DEBE PROBAR UNA EMPRESA, PARA ACREDITAR SU INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR LA LEY QUE LO ESTABLECE. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas son sujetos del tributo: a) Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México; b) Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales, residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país; c) Las sociedades y las personas físicas que no realicen actividades empresariales que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en los incisos a) y b) que anteceden; y d) Las sociedades o asociaciones civiles que llevan a cabo actividades mercantiles; y el objeto del tributo lo constituyen los activos de los contribuyentes. Se sigue de lo anterior que una sociedad mercantil residente en México que solicita el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de dicha ley, reclamándola con motivo de su vigencia, debe probar, para acreditar su interés jurídico, en primer lugar que se encuentran en esa situación, en segundo, que realiza actividades empresariales y, en tercero, que desde que entró en vigor dicho ordenamiento tiene activos por los que deberá pagar el impuesto.”³¹

90. En ese sentido, tal como aduce la recurrente, si bien para impugnar los preceptos impugnados de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se requiere la realización de un acto concreto de aplicación, también lo es, que quien se considere agraviado por esos cuerpos normativos –autoaplicativos– debe acreditar, a través de los medios de convicción idóneos, que en efecto ha resentido una modificación o alteración en su esfera jurídica por encontrarse comprendido en los supuestos que regulan, lo cual se vincula desde luego con el acervo probatorio que se encuentre agregado al expediente. Al respecto, resulta aplicable la tesis que señala:

³¹ No. Registro: 206,164. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Octava Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IX, Mayo de 1992. Tesis: 1a. VIII/92. Página: 93.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

“INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. NO SE ACREDITA ÚNICAMENTE POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SE TRATE DE UNA LEY AUTOAPLICATIVA. No debe confundirse el carácter de autoaplicativa de la ley, con el interés jurídico para reclamarla en amparo, pues mientras que aquél se refiere a la obligatoriedad del mandato legal desde que entra en vigor, el segundo se relaciona con la afectación que el propio mandato origina a la parte quejosa; afectación que debe probarse, tomando en cuenta que el artículo 4o. de la Ley de Amparo previene que el juicio de garantías únicamente podrá promoverse por la parte a quien perjudique el acto o la ley que se reclama. Así para legitimar el ejercicio de la acción constitucional no es suficiente con que las disposiciones de la ley resulten obligatorias desde el momento mismo en que entran en vigor, sino que es indispensable demostrar que el quejoso se encuentra en los supuestos de las normas que pretenda impugnar, ya que sólo así se puede concluir que la ley, desde el momento de su iniciación de vigencia, afecta los intereses jurídicos del solicitante del amparo.”³²

91. Así, el interés jurídico para impugnar este tributo debe ser demostrado fehaciente y específicamente, para lo cual, no debe existir lugar a dudas de que la peticionaria de garantías se encuentra comprendida en alguna de las precisas hipótesis de causación del impuesto sobre la renta, esto es, que sea una persona física o moral residente en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; residente en el extranjero que tenga un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; o bien, residente en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.
92. En ese contexto, este Tribunal Pleno procede al análisis de diversos elementos de prueba aportados por las partes quejas ahora recurrentes, para determinar si –como lo aseveran en su escrito de agravios– lograron demostrar que tienen interés jurídico para combatir las disposiciones reclamadas.
93. Así, la valoración de las pruebas debe vincularse a los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV y

³² No. Registro: 207,025. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Común. Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Marzo de 1991. Tesis: 3a. LII/91. Página: 50.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre de dos mil trece, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, que son autoaplicativos, para así determinar si efectivamente afectan a las quejas con su sola entrada en vigor, por haber demostrado encontrarse en los supuestos de esas normas.

94. Las quejas exhibieron los instrumentos notariales exhibidos para justificar la personería de quienes firmaron la demanda de amparo en su representación, los cuales justifican precisamente dicha representación y la legal existencia de las impetrantes, sin embargo tales documentos resultan insuficientes para demostrar que, en efecto, las quejas se ubican en los supuestos normativos contenidos en la Ley del Impuesto sobre la renta, y que, por tal motivo, se le hubiese causado alguna afectación o alteración en sus esferas jurídicas a partir de que entraron en vigor las disposiciones impugnadas, pues no existe una relación de causalidad entre el hecho que puede estimarse demostrado con las documentales de mérito –su constitución y existencia jurídica como personas morales, así como su propósito de realizar ciertas actividades como parte de su objeto social–, con la circunstancia de que las normas reclamadas produzcan o puedan producir dicha afectación o alteración desde que entraron en vigor.
95. Ahora bien, a fin de determinar el interés jurídico que tienen las quejas para impugnar los artículos 4, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49, 64, fracción I, 140, párrafo segundo y fracción VI, 164, fracciones I y IV y Noveno Transitorio, fracción XXV, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre de dos mil trece, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, conviene llevar a cabo el análisis de la siguiente manera:

a) Análisis del interés jurídico para impugnar el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

96. Para acreditar el interés jurídico que tienen las quejas que impugnan dicho precepto, ofrecieron las siguientes documentales:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

“COMERCIALIZADORA Y MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.

“XXI. Por lo que respecta a la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 86.

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO S.A. DE C.V. y la sociedad TRANSPORTES LOLTUN, S.A. DE C.V., del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 87.³³”

“En relación con la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:

1. Impresión original de la declaración anual normal de la quejosa correspondiente al ejercicio fiscal de 2013, así como su acuse de recibo que contiene la cadena de caracteres y sello digital, a través de la cual se demuestra que es personal moral que realiza el objeto gravado por la LISR que reclama. Se acompaña al presente escrito como Anexo 15.

2. Impresión original de la declaración provisional de la quejosa correspondiente al mes de enero del 2014, que contiene sello digital, a través de la cual se demuestra que la quejosa es contribuyente de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompaña el presente escrito como Anexo 16.”³⁴

XI. “(sic) Por lo que respecta a la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:

Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir de 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 17.³⁵

COMERCIALIZADORA Y MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.

“IX. Por lo que respecta a la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:

1. Impresión original de diversas facturas emitidas en los meses de enero y febrero de 2014 a favor de la quejosa, con sus respectivos comprobantes de pago, con los que se acredita la adquisición de materia prima, productos semiterminados o terminados en 2014, o con anterioridad a dicha fecha, a través de la cual se acredita que la quejosa cuenta con inventario pendiente de vender, el cual al determinar su costo deberá atender al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, de conformidad con el artículo 39 de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompañan al presente escrito en legajo como Anexo 10.

2. Impresión original de diversa documentación en el que se acredita que la empresa ha realizado pagos a residentes en el extranjero, a través de los cuales se demuestra la afectación de la quejosa respecto del artículo 4 de la LISR vigente a

³³ Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

³⁴ Ibidem, oficio ***** (fojas 1532 a 1536).

³⁵ Ibidem, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

partir del 1° de enero de 2014. Se acompañan al presente escrito en legajo como Anexo 11”.³⁶

“XX. Por lo que respecta a la quejosa **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:**

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se acredita que dentro de su objeto social se encuentra el otorgamiento de créditos a personas físicas sin actividad empresarial, por lo que sufre un perjuicio con la entrada en vigor del artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se acompaña al presente escrito como Anexo 82.

2. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 83.

3. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO S.A. DE C.V.** y las sociedades **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO S.A. DE C.V.** y **TRANSPORTES LOL TUN, S.A. DE C.V.**, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del cual se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito parte del legajo exhibido como Anexo 84 y Anexo 85 respectivamente.”³⁷

AGROMAIZZA, S.A.P.I. DE C.V.

“XXXI. Por lo que respecta a la quejosa **AGROMAIZZA, S.A.P.I. DE C.V.:**

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 73.”³⁸

“En relación con la quejosa **AGROMAIZZA, S.A.P.I. DE C.V.:**

XII. Impresión original de la declaración provisional de la quejosa correspondiente al mes de enero del 2014, que contiene sello digital, a través de la cual se demuestra que la quejosa es contribuyente de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompaña el presente escrito como Anexo 65.”³⁹

PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, S.A. DE C.V.

“XXIV. Por lo que respecta a la quejosa **PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, S.A. DE C.V.:**

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 97.

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa **PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, S.A. DE C.V.** y la sociedad **FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones

³⁶ Ibidem, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

³⁷ Ibidem, oficio ***** (fojas 1518 a 1531):

³⁸ Ibidem, oficio ***** (fojas 1518 a 1531)

³⁹ Ibidem, oficio ***** (fojas 1532 a 1536)

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 98.

3. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa **PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.** y la sociedad **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompañan al presente escrito como Anexo 99.

4. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda.⁴⁰

“En relación con la quejosa **PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.**:

17. Impresión original de la declaración anual normal de la quejosa correspondiente al ejercicio fiscal de 2013, así como su acuse de recibo que contiene la cadena de caracteres y sello digital, a través de la cual se demuestra que es personal moral que realiza el objeto gravado por la LISR que reclama. Se acompaña al presente escrito como Anexo 17.

18. Impresión original de la declaración provisional de la quejosa correspondiente al mes de enero del 2014, que contiene sello digital, así como su recibo bancario de pago de contribuciones federales, a través de la cual se demuestra que la quejosa es contribuyente de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompaña el presente escrito como Anexo 18.⁴¹

X. “Por lo que respecta a la quejosa **PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.**:

1. Impresión original de diversas facturas emitidas en el mes de enero de 2014 a favor de la quejosa, con los que se acredita la adquisición de materia prima, productos semiterminados o terminados en 2014, o con anterioridad a dicha fecha, a través de la cual se acredita que la quejosa cuenta con inventario pendiente de vender, el cual al determinar su costo deberá atender al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, de conformidad con el artículo 39 de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompañan al presente escrito en legajo como Anexo 12.

2. Copia certificada de diversa documentación emitida en los meses de enero y febrero de 2014 a favor de la quejosa, en el que se acredita que la empresa ha realizado pagos a residentes en el extranjero, a través de los cuales se demuestra la afectación de la quejosa respecto del artículo 4 de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompañan al presente escrito en legajo como Anexo 13.⁴²

ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.

“XXX. Por lo que respecta a la quejosa **ENERKIN S.A.P.I. DE C.V.**:

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que cuenta con accionistas personas físicas de nacionalidad mexicana, por lo que es claro la afectación que sufre la hoy quejosa con la entrada en vigor del artículo 164, fracción I de la Ley el Impuesto Sobre la Renta a partir del 1° de 2014. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 8A.

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.** y la sociedad **PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, S.A. DE C.V.**, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por

⁴⁰ Ibidem, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

⁴¹ Ibidem, oficio ***** (fojas 1532 a 1536).

⁴² Ibidem, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

*inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 98.*⁴³

*“En relación con la quejosa **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.**:*

19. Impresión original de la declaración anual normal de la quejosa correspondiente al ejercicio fiscal de 2013, así como su acuse de recibo que contiene la cadena de caracteres y sello digital, a través de la cual se demuestra que es personal moral que realiza el objeto gravado por la LISR que reclama. Se acompaña al presente escrito como Anexo 19.

*20 Impresión original de la declaración provisional de la quejosa correspondiente al mes de enero del 2014, que contiene sello digital, a través de la cual se demuestra que la quejosa es contribuyente de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompaña el presente escrito como Anexo 20.*⁴⁴

*“XII. (sic) Por lo que respecta a la quejosa **ENERKIN, S.A.P.I DE C.V.**:*

*Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa **ENERKIN, S.A.P.I DE C.V.** y la sociedad denominada **CHS, INC**, en el que se acredita que la empresa realiza pagos a un residente en el extranjero, a través de los cuales se demuestra la afectación de la quejosa respecto del artículo 4 de la LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014. Se acompaña al presente como Anexo 18.*⁴⁵

97. Por su parte, PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, sociedad anónima de capital variable, exhibió la cédula de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, de la cual se desprende –entre otros aspectos– que dicha persona moral, a partir de la fecha de inicio de operaciones “**17-04-2002**”, teniendo como clave del Registro Federal de Contribuyentes “*********”, tiene reconocida como actividad “**Elaboración de aceites y grasas vegetales comestibles**”, que se encuentra en situación de registro “**ACTIVO**” y que tiene como obligaciones (tributarias), entre otras, las siguientes:

DESCRIPCIÓN	FECHA ALTA
<i>Presentar la declaración y pago provisional mensual de retenciones de Impuesto sobre la Renta (ISR) por sueldos y salarios</i>	<i>31-03-2002</i>
<i>Presentar la declaración anual de Impuesto sobre la Renta (ISR) donde se informe sobre los clientes y proveedores de bienes y servicios</i>	<i>31-03-2002</i>
<i>Presentar la declaración anual de Impuesto sobre la Renta (ISR) donde se informe sobre las retenciones y pagos efectuados a residentes en el extranjero</i>	<i>01-05-2003</i>
<i>Presentar la declaración y pago provisional mensual de Impuesto Sobre la Renta (ISR) por las retenciones realizadas a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.</i>	<i>01-05-2003</i>

⁴³ Ibidem, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

⁴⁴ Ibidem, oficio ***** (fojas 1532 a 1536).

⁴⁵ Ibidem, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

98. Como se puede observar, con la documental referida se puede comprobar que PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, sociedad anónima de capital variable, dio cumplimiento –previo a la entrada en vigor de la ley reclamada– a una de diversas obligaciones tributarias formales⁴⁶, en particular, a la de registrarse ante las autoridades hacendarias en términos del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.⁴⁷
99. Asimismo, de la citada documental; se desprende claramente que PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, sociedad anónima de capital variable, demuestra ser sujeto del impuesto sobre la renta, en calidad de sujeto directo, y que desde el primero de mayo de dos mil tres, tiene como obligación la de presentar la declaración anual de impuesto sobre la renta, donde se informe sobre las retenciones y pagos efectuados a residentes en el extranjero, así como presentar la declaración y pago provisional mensual del referido impuesto por las retenciones realizadas a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México. De ahí

⁴⁶ Son aquellas previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta, diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público; estas obligaciones perimetrales, por regla general, no trascienden al núcleo de la obligación de pago. Bajo esa óptica jurídica, las obligaciones formales generalmente sólo tienen la finalidad de permitir al fisco una mejor vigilancia en su actividad hacendaria, traduciéndose en herramientas de control para favorecer a una mejor recaudación.

⁴⁷ **“Artículo 27.-** Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

(...).

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. (...).”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

que dicha quejosa acredita su interés jurídico para impugnar la constitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que se encuentra obligada a presentar las declaraciones respectivas relativas a las retenciones por pagos efectuados a extranjeros.

100. Sin embargo, de las pruebas referidas, por las quejas COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, sociedad anónima de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, AGROMAIZZA, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable y ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable, no acreditan su interés jurídico en relación con el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pues no demostraron tener obligación de efectuar retenciones, derivado de una operación con una persona física o moral residente en el extranjero.

b) Análisis del interés jurídico para impugnar el artículo 9, penúltimo y último párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

101. Tal como se refirió anteriormente, la naturaleza del artículo 9, penúltimo y último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es autoaplicativa, ya que las modalidades que contiene nacen con su sola vigencia, en la medida que trastoca la mecánica de cálculo de la participación de las utilidades a los trabajadores, sin que sea relevante el momento en que se actualizan tales restricciones, ya que, en todo caso, los contribuyentes deberán ajustarse a las nuevas reglas para su cálculo y reparto.

102. En efecto, si el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, no se disminuye en la participación pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, es evidente que se impone a los destinatarios, entre otras cosas, la obligación de calcular el pago de un derecho laboral reconocido constitucionalmente, de acuerdo a una regla, por el solo hecho de que un patrón cuente con trabajadores; por tanto, es autoaplicativa la norma.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

103. A manera de corolario, la calificativa de autoaplicativa sobre la norma reclamada, se puede sintetizar en los siguientes postulados básicos:

- A partir de la entrada en vigor de la norma reclamada, se obliga a los sujetos de ésta, ya que al tener trabajadores a su cargo, el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, lo afecta sin que medie condición alguna.
- La afectación a la esfera jurídica de los sujetos surge de forma automática con la publicación de la ley y no requiere de acto de aplicación diverso.
- La obligación de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades, lo vincula desde el momento en que tiene a su cargo dicha fuerza laboral.

104. En ese orden de ideas, se reitera que el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil catorce, es autoaplicativa, pues su individualización en la esfera jurídica de sus destinatarios, no está sujeta a condición alguna, y los vincula desde su entrada en vigor.

105. Ahora bien, con las declaraciones anuales del ejercicio fiscal de dos mil trece, adminiculadas con los pagos provisionales de enero de dos mil catorce y con las copias certificadas de los planes de previsión social, contratos individuales de trabajo, resúmenes de liquidación del Sistema Único de Autodeterminación del Instituto Mexicano del Seguro Social, recibos de nómina y tarjetas de identificación patronal, se concluye lo siguiente:

106. Que **HIDROGENADORA YUCATECA, sociedad anónima de capital variable, OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, HARINAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, ACEITERA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, LICUOENVASES, sociedad anónima de capital variable., NEGOCIOS Y ASESORÍAS, sociedad anónima de capital variable, [...] EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, [...] TRANSPORTES LOLTUN, sociedad anónima de capital variable., NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable,**

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, J.M.J. ASESORES, sociedad anónima de capital variable, FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, sociedad anónima de capital variable, [...]PROTEÍNAS Y OLEICOS, sociedad anónima de capital variable., [...]GRUPO KANTENAH, sociedad anónima de capital variable, acreditaron la afectación que les causa el artículo 9, penúltimo y último párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ello ya que las citadas impetrantes demostraron tener trabajadores.

107. Lo que no hicieron PRORSUM, sociedad anónima de capital variable, sociedad financiera de objeto múltiple, entidad no regulada; COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable; EL CHILIB, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; [...] KADAR, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable; PROVIDUS, sociedad anónima de capital variable; MOLINOS PENINSULARES, sociedad anónima de capital variable; ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable; AGROMAIZZA, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable; y, CHAKAN TZIMIN, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, quienes también reclamaron dicho precepto, pero **no justificaron tener trabajadores.**

c) Análisis del interés jurídico para impugnar los artículos 9, fracción I, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales conforman el sistema normativo que la parte quejosa controvierte bajo el concepto de “PÉRDIDA EN VENTA DE ACCIONES”.

108. Para acreditar el interés jurídico, las quejas ofrecieron, entre otras, las siguientes documentales:

- “1. Por lo que respecta a la quejosa **GRUPO XACUR, S.A DE C.V.:**
[...]*
- 2. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de*

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

acciones, por lo que demuestra que a partir de 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente, como anexo del escrito inicial de demanda.⁴⁸

V. Por lo que respecta a la quejosa **HIDROGENADORA YUCATECA, S.A. DE C.V.:**

[...]

13. Copia certificada del acta constitutiva de **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.** en la cual la hoy quejosa **HIDROGENADORA YUCATECA, S.A. DE C.V.** es accionista, de aquella sociedad, situación que evidencia que una de las actividades que realiza es la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 8-A.⁴⁹

II. Por lo que respecta a la quejosa **OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.:**

[...]

12. Copia certificada del acta constitutiva de **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.** en la cual la hoy quejosa **OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.** es accionista, de aquella sociedad, situación que evidencia que una de las actividades que realiza es la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 8-A.⁵⁰

VI. Por lo que respecta a la quejosa **HARINAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.:**

[...]

7. Copia certificada del acta constitutiva de **ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.** en la cual la hoy quejosa **HARINAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.** es accionista, de aquella sociedad, situación que evidencia que una de las actividades que realiza es la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 8-A.⁵¹

XIII. Por lo que respecta a la quejosa **INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C.V.:**

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente, como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 54.⁵²

⁴⁸ Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Ibidem.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

XV. Por lo que respecta a la quejosa *EL TENTEMOZO, S.P.R. DE R.L. DE C.V.:*

[...]

3. copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir de 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente, como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 61.⁵³

XVI. Por lo que respecta a la quejosa *EL YIBEL S.P.R. DE R.L. DE C.V.:*

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 65.

[...]

8. Copia certificada del acta constitutiva de *AGROMAIZZA, S.A.P.I. DE C.V.* en la cual la hoy quejosa *EL YIBEL S.P.R. DE R.L. DE C.V.*, es accionista, de aquella sociedad, situación que evidencia que una de las actividades que realiza es la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 73.⁵⁴

XI. “Por lo que respecta a la quejosa *COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:*

Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir de 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 17.⁵⁵

XXIV. Por lo que respecta a la quejosa *PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.:*

4. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda.⁵⁶

XXVII. Por lo que respecta a la quejosa *EL CHILIB, S.P.R. DE R.L. DE C.V.:*

1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

⁵⁶ Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

*acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 100.*⁵⁷

XXVIII. *Por lo que respecta a la quejosa **KADAR, S.P.R. DE R.L. DE C.V.:***

*1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 102.*⁵⁸

XXXII. *Por lo que respecta a la quejosa **CHAKAN TZIMIN, S.P.R. DE R.L. DE C.V.:***

*1. Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Dicha documental obra en el expediente como anexo del escrito inicial de demanda Anexo 104.*⁵⁹

[..]"

109. De las documentales precisadas se acredita que las quejas **GRUPO XACUR, sociedad anónima de capital variable, HIDROGENADORA YUCATECA, sociedad anónima de capital variable, OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, HARINAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, [...], INMOBILIARIA ABBA, sociedad anónima de capital variable, EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, sociedad anónima de capital variable, [...],PROTEÍNAS Y OLEICOS, sociedad anónima de capital variable, EL CHILIB, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, [...];KADAR. sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, [...] y CHAKAN TZIMIN, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, acreditan que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones.**

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Ibidem.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

110. Por tanto, las quejas referidas, acreditan su interés jurídico para combatir la constitucionalidad de los artículos 9, fracción I, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
111. Sin embargo, las quejas **ACEITERA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA GOLOYA, sociedad anónima de capital variable, FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, sociedad anónima de capital variable, MOLINOS PENINSULARES, sociedad anónima de capital variable**, no aportaron pruebas con las que acrediten el interés jurídico para impugnar el sistema normativo referido.

d) Análisis del interés jurídico para impugnar los artículos 45, fracción I y 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales controvierten las quejas y denominan “exclusión de ajuste anual por inflación de los créditos a cargo de personas físicas”

112. Al respecto, debe considerarse que existe un reconocimiento del legislador, respecto a la inflación que repercute en los créditos del causante, lo que provoca incrementar o disminuir la base gravable, pues cuando los créditos son mayores que las deudas se reconoce un ajuste anual por inflación deducible, y viceversa, cuando las deudas son mayores que los créditos, se reconoce un ajuste anual por inflación acumulable -reconociendo de esta forma el poder adquisitivo de los bienes- lo que puede dar como resultado un incremento a la base tributaria, o bien, un decremento a la misma.
113. Así, toda vez que dicho reconocimiento se vincula con la determinación de la base gravable, ya que, el ajuste anual por inflación que determinan los quejosos al final del ejercicio puede tener como resultado aumentar los ingresos o los gastos, elementos que influyen en la base tributaria, de acuerdo con la estructura de la ley del Impuesto sobre la Renta.
114. De ahí que el reconocimiento de la inflación afecta la base tributaria del impuesto, pues se puede considerar que la inflación aumentó los ingresos, o bien aumenta las deducciones, lo que incidirá en la base gravable del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

115. Conforme a lo anterior, las quejasas **PRORSUM, S.A. DE C.V., Sociedad Financiera de Objeto Múltiple, Entidad no regulada, COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable y PROTEÍNAS Y OLEICOS, sociedad anónima de capital variable**, acreditaron ser personas morales, y en tal virtud, ser sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, el cual deberá calcularse conforme a las disposiciones vigentes en el ejercicio de que se trate, con lo cual, se acredita la afectación de los artículos 45, fracción I y 49, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

e) Análisis del interés jurídico para impugnar el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió y promulgó de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

116. Finalmente, por cuanto hace al artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió y promulgó la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe decirse que en el mismo se dispone que para los ejercicios de dos mil uno a dos mil trece, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate, debiéndose sumar por dicho periodo los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la ley vigente en los ejercicios señalados.

117. Asimismo, dispone la hipótesis de que cuando la suma del impuesto sobre la renta enterado 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 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 treinta y uno de diciembre de dos mil trece o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo.

118. Concluye señalando que las utilidades fiscales netas obtenidas, los dividendos o utilidades percibidos y los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ejercicio en que se obtuvieron, del mes en que se percibieron o del mes en que se pagaron, según corresponda, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

119. Ahora bien, para acreditar el interés jurídico para impugnar dichas disposiciones normativas, las quejasas ofrecieron las siguientes pruebas:

I. Por lo que respecta a la quejosa GURPO XACUR, S.A DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir de 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 1.

[...]

II. Por lo que respecta a la quejosa OLEOPROTEINAS DEL SURESTE, S.A DE C.V.:

[...]

2. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 3.

[...]

III. Por lo que respecta a la quejosa DISTRIBUIDORA HISA, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas se acompaña al presente escrito como Anexo 9.

[...]

IV. Por lo que respecta a la quejosa INMOBILIARIA JAXAEL, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de utilidad Fiscal Neta CUFIN desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente al presente escrito como Anexo 13.

V. Por lo que respecta a la quejosa HIDROGENADORA YUCATECA, S.A. DE C.V.:

[...]

10. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2001 al mes

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de diciembre de 2013, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 19.

[...]

VI. Por lo que respecta a la quejosa **HARINAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.:**

[...]

5. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir de 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 23.

[...]

VII. Por lo que respecta a la quejosa **NEGOCIOS Y ASESORIAS, S.A. DE C.V.:**

[...]

5. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas se acompaña al presente escrito como Anexo 30.

[...]

VIII. Por lo que respecta a la quejosa **ACEITERA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:**

[...]

6. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de utilidad Fiscal Neta CUFIN desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente al presente escrito como Anexo 34.

[...]

IX. Por lo que respecta a la quejosa **LICUOENVASES, S.A DE C.V.:**

[...]

9. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 41.

[...]

X. Por lo que respecta a la quejosa **PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, S.A DE C.V.:**

[...]

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

3. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 45.

XI. Por lo que respecta a la quejosa FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, S.A. DE C.V.:

[...]

5. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 48.

[...]

XII. Por lo que respecta a la quejosa MERIJET, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 51.

[...]

XIII. Por lo que respecta a la quejosa INMOBILIARIA ABBA, S.A DE C.V.:

[...]

2. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 55.

[...]

XIV. Por lo que respecta a la quejosa ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de utilidad Fiscal Neta CUFIN desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente al presente escrito como **Anexo 58**.

[...]

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

XV. Por lo que respecta a la quejosa PRORSUM, S.A DE C.V. SO.F.O.M.E.N.R.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de utilidad Fiscal Neta CUFIN desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente al presente escrito como **Anexo 58.**

[...]

XIX. por lo que respecta a la quejosa TRANSPORTES LOL´TUN, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como **Anexo 80**

[...]

XX. Por lo que respecta a la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:

[...]

2. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 83.

[...]

XXI. Por lo que respecta a la quejosa COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:

3. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 86.

[...]

XXV. Por lo que respecta a la quejosa JMJ ASESORES, S.A. DE C.V.:

1. Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio de 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre una afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 94.

[...]

XXIV. Por lo que respecta a la quejosa PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

1. *Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como **Anexo 97.***

[...]

XXIX. Por lo que respecta a la quejosa GRUPO KANTENAH S.A. DE C.V.:

1. *Copia certificada del papel de trabajo que incluye la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) desde el ejercicio 2012 al mes de enero de 2014, a través de la cual se advierte que la hoy quejosa cuenta con un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2013, por lo que a partir del 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como Anexo 103.⁶⁰*

[...]”

120. De lo anterior se desprende que al haber quedado demostrado que las quejas referidas son personas morales que cuentan con un saldo de cuenta de utilidad fiscal neta, es evidente que cuentan con interés jurídico para combatir la constitucionalidad del artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

121. Sin embargo, las contribuyentes **EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL D0E MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA GOLOYA, sociedad anónima de capital variable, EL CHILIB, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, [...] KADAR, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, PROVIDUS, sociedad anónima de capital variable, MOLINOS PENINSULARES, sociedad anónima de capital variable, ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable, AGROMAIZZA, sociedad anónima promotora de**

⁶⁰ Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

inversión de capital variable, [...] Y CHAKAN TZIMIN, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, no acreditan tener interés jurídico para impugnar el referido precepto.

f) Análisis del interés jurídico para impugnar los Artículos 140, segundo párrafo y 164, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

122. Al respecto, se estima que los artículos en cita prevén la mecánica de pago del impuesto sobre la renta, consistente en que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades a personas físicas retendrán el diez por ciento que corresponda a éstas y lo enterará al Fisco Federal conjuntamente con el pago provisional del periodo correspondiente.
123. En este contexto, la obligación que establecen los preceptos legales impugnados para las personas morales, únicamente constituye en calcular, retener y enterar el diez por ciento correspondiente a los dividendos o utilidades que distribuya a las personas físicas.
124. Ahora bien, los referidos preceptos dirigen la obligación sustantiva a las personas físicas que reciben los dividendos o utilidades, quienes deberán acumularlos a sus demás ingresos, pudiendo acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que los distribuyó, siempre que quien efectúe el acreditamiento considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal respectivo.
125. Así, conviene precisar que las quejas combaten la constitucionalidad de los referidos preceptos señalado en el noveno concepto de violación de la demanda de amparo, que resulta violatorio de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, por el establecimiento de una tasa adicional del diez por ciento, aduciendo que se obliga a una persona física a pagar el Impuesto sobre la Renta de forma adicional al mismo impuesto que ya pagó la persona moral

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por la misma inversión de capital, señalando de manera textual de la foja 523 a , lo siguiente:

“En ese sentido, los actos reclamados son contrarios a los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad en la medida en que la tasa adicional del 10% de ISR, es ruinoso, porque tiene a agotar la fuente de los ingresos provenientes de ganancias de capital.

Lo anterior es así, en virtud de que conforme al procedimiento que los artículos 10, 140, 142, fracción V y 152 de la LISR establecen, esto es, el procedimiento que una persona física debe aplicar a fin de calcular el impuesto por los dividendos que le son distribuidos, se aprecia que la tasa efectiva que se paga por el ingreso derivado del dividendo o utilidad distribuida, excede el 50%, de la fuente de ingresos, [...]

Es así, que la tasa adicional del 10% de ISR resulta violatoria de los derechos y garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, pues de la forma en que está diseñado el sistema de tributación sobre los ingresos de dividendos o utilidades, la tasa efectiva que se paga puede llegar a ser mayor del 52%, lo cual es ruinoso y excesivo.

De esa forma, el que una misma fuente de ingresos sea impactada dos veces por el establecimiento de una tasa adicional, no tiene justificación, y además, provoca que la persona que recibe el dividendo o la utilidad en realidad pueda pagar una tasa de más del 50%, lo que torna inconstitucional el tributo.

Ello, toda vez que en el caso se afecta gravemente la fuente del ingreso, que es la inversión de capital a través de una persona moral, sin que para ello exista justificación legislativa alguna, máxime que la intención que se tuvo al adicionar ese tributo adicional no justifica la doble imposición tributaria.
[...]

126. Conforme a lo anterior, es evidente que las quejas en su demanda de amparo impugnan la obligación sustantiva, que está a cargo de las personas físicas, respecto de la cual no tienen interés jurídico para combatir su constitucionalidad; puesto que las empresas quejas son personas morales cuya obligación se circunscribe en calcular, retener y enterar el impuesto sobre la renta, obtenido de aplicar la tasa adicional del diez por ciento sobre los dividendos o utilidades que distribuyan a las personas físicas, conforme con la mecánica establecida en los artículos 9 y 10 de dicho ordenamiento.

127. Lo anterior, no implica que las personas morales tengan interés jurídico para impugnar su inconstitucionalidad pues únicamente son retenedores del impuesto; sin embargo, en el caso formulan sus argumentos de constitucionalidad aduciendo que la tasa del diez por ciento adicional resulta violatoria de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias al gravar

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

dos veces una misma fuente de ingresos, sin que de manera alguna formule argumento tendiente a impugnar la mecánica de retención que les corresponde a las empresas; siendo que únicamente con ese carácter es como las normas impugnadas podrían causarles perjuicio, no así por ser los causantes del impuesto, quienes son las personas físicas.

128. Por tanto, aun cuando las quejasas estuvieran obligadas a retener y enterar el impuesto sobre la renta, carecen de interés jurídico para impugnar la obligación prevista a cargo de las personas físicas conforme a lo dispuesto en los artículos 140, párrafo segundo y 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en consecuencia, se confirma el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito, respecto de dichos preceptos.
129. De este modo, únicamente queda acreditado el interés jurídico de las quejasas para impugnar los artículos 4, 9, fracción I y penúltimo y último párrafos, 18, fracción IV, 22, 28, fracción XVII, 45, fracción I, 49 y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, en su carácter de normas autoaplicativas.
130. Lo mismo ocurre con los artículos 11, fracción V, primer y segundo párrafos, 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, cuya naturaleza autoaplicativa fue determinada por el propio Juzgado de Distrito en la sentencia recurrida; sin embargo, como ha quedado señalado, su individualización en la esfera jurídica de sus destinatarios, no está sujeta a condición alguna, y los vincula desde su entrada en vigor; no obstante ello, el Juzgado de Distrito determinó que las quejasas no acreditan el interés jurídico que tienen para impugnarlas.
131. En efecto, el juzgado de distrito señaló que las declaraciones anuales del ejercicio fiscal de dos mil trece, aun administradas con los pagos provisionales de enero de dos mil catorce, con las copias certificadas de los planes de previsión social, contratos individuales de trabajo, resúmenes de liquidación del

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Sistema Único de Autodeterminación del Instituto Mexicano del Seguro Social, recibos de nómina y tarjetas de identificación patronal, no demuestran que los artículos 11, fracción V; 27, fracción XI y 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, afecten a las quejas que los reclaman.

132. De igual forma se determinó que las quejas no acreditaron su interés jurídico para impugnar el artículo 25, fracciones VI y X, pues con las pruebas aportadas no demostraron tener la obligación frente a sus trabajadores, de absorber el pago de las cuotas a cargo de ellos, enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, ni tampoco justificaron efectuar aportaciones para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente.
133. Ahora bien, resulta fundado el argumento de la recurrente en el sentido de que resulta incongruente la determinación del A quo, al señalar, por una parte, que las citadas disposiciones son de naturaleza autoaplicativas, y por otra, señalar que no acreditaron la afectación que les causan en su esfera jurídica.
134. Se dice lo anterior, ya que tal como quedó precisado a lo largo del presente fallo, las normas autoaplicativas son las que producen efectos jurídicos frente a sus destinatarios por sí mismas, sin requerir un acto intermedio de aplicación, es decir, esas leyes, al iniciar su vigencia, imponen deberes jurídicos a los particulares; de ahí que, si los supuestos contenidos en las hipótesis normativas se actualizan automáticamente sin que sea menester un acto de aplicación, procederá en su contra el juicio de amparo.
135. En ese sentido, tal como aduce la recurrente, si bien para impugnar los preceptos impugnados de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se requiere la realización de un acto concreto de aplicación, también lo es, que quien se considere agraviado por esos cuerpos normativos –autoaplicativos– debe acreditar, a través de los medios de convicción idóneos, que en efecto ha resentido una modificación o alteración en su esfera jurídica por encontrarse

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

comprendido en los supuestos que regulan, lo cual se vincula desde luego con el acervo probatorio que se encuentre agregado al expediente.

136. Así, a fin de determinar el interés jurídico que tienen las quejas para impugnar los artículos 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 27, fracción XI; 28, fracción XI; 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, de los diversos elementos de prueba aportados en el juicio de amparo, se advierte lo siguiente:

a) Análisis del interés jurídico para impugnar el artículo 11, fracción V, primer y segundo párrafos.

137. El citado precepto⁶¹ prevé que los contribuyentes deben considerar dividendos, los intereses que provengan de créditos respaldados –concepto que se define en el segundo párrafo de dicha fracción-, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

138. Resulta conveniente precisar que el argumento de constitucionalidad de las recurrentes tiene como punto de partida el considerar que el precepto impugnado deja en estado de incertidumbre a los contribuyentes al establecerse una definición general y ambigua de créditos respaldados, que resulta imposible conocer el alcance de dicho precepto y por ende de sus obligaciones.

⁶¹ “**Artículo 11.** *Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:*

[...]

V. *Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.*

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

139. A fin de acreditar su interés jurídico, las quejasas ofrecieron las siguientes pruebas:

“[...]

II. Por lo que respecta a la quejosa OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A DE C.V.:

[...]

10. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.**, y las sociedades **NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, S.A. DE C.V.** y **TRANSPORTES KAA'LAK'MUL, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito en legajo como Anexo 8.

[...]

III. Por lo que respecta a la quejosa DISTRIBUIDORA HISA, S.A. DE C.V.:

[...]

2. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **DISTRIBUIDORA HISA, S.A DE C.V.** con las sociedades **TRANSPORTES KAA'LAK'MUL, S.A. DE C.V.**, **INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C.V.** y **GRUPO XACUR, S.A. DE C.V.**, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través de los mismos se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX, y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompañan al presente escrito el legajo exhibido como Anexo 10, Anexo 11 y Anexo 12 respectivamente.

[...]

V. Por lo que respecta a la quejosa HIDROGENADORA YUCATECA, S.A. DE C.V.:

[...]

11. Copia certificada del contrato de crédito entre **OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A. DE C. V.** y la sociedad **TRANSPORTES KAA'LAK'MUL', S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés y que a través del cual se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito en legajo como Anexo 20.

[...]

VI. Por lo que respecta a la quejosa HARINAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.:

[...]

6. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **HARINAS DEL SURESTE, S.A DE C.V.** y las sociedades **GRUPO XACUR, S.A. DE C.V.**, **TRANSPORTES LOL TUN, S.A. DE C.V.** **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.**, Y

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V., de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través de los mismos se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX, y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompañan al presente escrito el legajo exhibido como Anexo 24, Anexo 25, Anexo 26 y Anexo 27 respectivamente.

[...]

VII. Por lo que respecta a la quejosa NEGOCIOS Y ASESORIAS, S.A DE C.V.:

[...]

6. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **NEGOCIOS Y ASESORIAS, S.A. DE C. V.**, y la sociedad **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.** del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito en legajo como Anexo 31.

VIII. Por lo que respecta a la quejosa ACEITERA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:

[...]

7. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **OLEOPROTEINAS DEL SURESTE, S.A. DE C. V.**, y la sociedad **GRUPO XACUR, S.A. DE C.V.** del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito en legajo como Anexo 35.

[...]

IX. Por lo que respecta a la quejosa LICUOENVASES, S.A DE C.V.:

[...]

10. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **LICUOENVASES, S.A. DE C.V.**, y la sociedad **TRANSPORTES KAA'LAK'MUL, S.A. DE C.V.** del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito en legajo como Anexo 42.

[...]

XI. Por lo que respecta a la quejosa FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, S.A. DE C.V.:

[...]

6. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, S.A. DE C. V.**, y las sociedades **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.**, y **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.** del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito parte del legajo exhibido como Anexo 49 y Anexo 50 respectivamente.

[...]

XIII. Por lo que respecta a la quejosa INMOBILIARIA ABBA, S.A DE C.V.:

[...]

3. Copia certificada de diversos contratos de créditos celebrado entre **INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C. V.**, y las sociedades **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V. y EL YIBEL, S.P.R. DE R.L. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito parte del legajo exhibido como Anexo 56 y Anexo 57 respectivamente.

[...]

XV. Por lo que respecta a la quejosa EL TENTEMOZO, S.P.R. DE R.L. DE C.V.:

[...]

7. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **EL TENTEMOZO, S.P.R. DE C. V.**, y las sociedades **INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C.V. y EL YIBEL, S.P.R. DE R.L. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito del legajo exhibido como Anexo 63 y Anexo 64 respectivamente.

XVI. Por lo que respecta a la quejosa EL YIBEL S.P.R. DE R.L. DE C.V.:

[...]

7. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **EL YIBEL, S.P.R. DE R.L. DE C.V** y las sociedades **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V., COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V., EL CHILIB, S.P.R. DE R.L. DE C.V. Y TRANSPORTES LOL TUN, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito parte del legajo exhibido como Anexo 69, Anexo 70, Anexo 71 y Anexo 72 respectivamente.

[...]

XVI. Por lo que respecta a la quejosa PRORSUM, S.A DE C.V. SO.F.O.M.E.N.R.:

[...].

6. Copia certificada del contrato de crédito entre **PRORSUM, S.A. SO.F.O.M. E.N.R.** y la sociedad **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés, y que a

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 79.

[...]

XX. Por lo que respecta a la quejosa **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:**

[...]

3. Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO S.A. DE C.V.** y las sociedades **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO S.A. DE C.V.** y **TRANSPORTES LOL TUN, S.A. DE C.V.**, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés, y que a través del cual se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito parte del legajo exhibido como Anexo 84 y Anexo 85 respectivamente.

XXI. Por lo que respecta a la quejosa **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:**

[...]

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO S.A. DE C.V.** y la sociedad **TRANSPORTES LOL TUN, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 87.

XXII. Por lo que respecta a la quejosa **NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, S.A. DE C.V.:**

[...]

6. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **NEGOCIOS Y ASESORIAS DE MÉXICO S.A. DE C.V.** y la sociedad **OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 8.

[...]

XXV. Por lo que respecta a la quejosa **JMJ ASESORES, S.A. DE C.V.:**

[...]

6. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre **JMJ ASESORES, S.A. DE C.V.** y la sociedad **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 96.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

XXIV. Por lo que respecta a la quejosa *PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.*:

[...]

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa *PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.* y la sociedad *FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, S.A. DE C.V.*, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 98.

3. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa *PROTEÍNAS Y OLEICOS, S.A. DE C.V.* y la sociedad *ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.*, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompañan al presente escrito como Anexo 99.

[...]

XXX. Por lo que respecta a la quejosa *ENERKIN S.A.P.I. DE C.V.*:

[...]

2. Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre *ENERKIN, S.A.P.I. DE C.V.* y la sociedad *PROTEÍNAS Y OLEÍCOS, S.A. DE C.V.*, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 98.⁶²

[...]"

"[...]

I. Por lo que respecta a la quejosa *INMOBILIARIA JAXAEL, S.A. DE C.V.*:

Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa *INMOBILIARIA JAXAEL, S.A. DE C.V.* y la sociedad *HARINAS DEL SURESTE, S.A. DE C.V.*, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 1.

[...]

IV. Por lo que respecta a la quejosa *PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, S.A. DE C.V.*:

Copia certificada de diversos contratos de crédito celebrados entre la quejosa *PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, S.A. DE C.V.* y las sociedades *INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C.V.* *COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.*, de los cuales se advierte que la quejosa otorgó un crédito a sociedades que son sus partes relacionadas, que genera un interés y que a través del mismo se demuestra la afectación de la

⁶² Cuaderno del Juicio de amparo indirecto *****, oficio ***** (fojas 1518 a 1531).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 4 y Anexo 5.

[...]

VI. Por lo que respecta a la quejosa **ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, S.A. DE C.V.:**

Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa **ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, S.A. DE C.V.** y la sociedad **INMOBILIARIA ABBA, S.A. DE C.V.**, del cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 7.

[...]

X. (sic) Por lo que respecta a la quejosa **GRUPO KANTENAH, S.A. DE C.V.:**

Copia certificada del contrato de crédito celebrado entre la quejosa **GRUPO KANTENAH, S.A. DE C.V.**, y la sociedad **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, S.A. DE C.V.**, de la cual se advierte que la quejosa otorgó un crédito a una sociedad que es una parte relacionada, que genera un interés, y que a través del mismo se demuestra la afectación de la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas por inconstitucionalidad de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la LISR. Se acompaña al presente escrito como Anexo 16.

XI. (sic) Por lo que respecta a la quejosa **COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, S.A. DE C.V.:**

Copia certificada del acta constitutiva de la quejosa, a través de la cual se advierte que dentro de su objeto social se encuentra la compra y venta de acciones, por lo que demuestra que a partir de 1° de enero de 2014 sufre afectación con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas. Se acompaña al presente escrito como **Anexo 17.**⁶³

[...]"

140. Las quejas **HIDROGENADORA YUCATECA, sociedad anónima de capital variable, OLEOPROTEÍNAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, HARINAS DEL SURESTE, sociedad anónima de capital variable, ACEITERA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, LICUOENVASES, sociedad anónima de capital variable, DISTRIBUIDORA HISA, sociedad anónima de capital variable, INMOBILIARIA JAXAEL, sociedad anónima de capital variable, NEGOCIOS Y ASESORÍAS, sociedad anónima de capital variable, [...], INMOBILIARIA ABBA, sociedad anónima de capital variable, ADMINISTRADORA DE PROPIEDADES DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, EL TENTEMOZO, sociedad de producción rural de**

⁶³ Ibidem, oficio ***** (fojas 1557 a 1540).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

responsabilidad limitada de capital variable, EL YIBEL, sociedad de producción rural de responsabilidad limitada de capital variable, PROYECTOS Y DESARROLLOS VALPARAÍSO, sociedad anónima de capital variable, PRORSUM, sociedad anónima de capital variable, sociedad financiera de objeto múltiple, entidad no regulada, [...], COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL CENTRO, sociedad anónima de capital variable, NEGOCIOS Y ASESORÍAS DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, [...], J.M.J. ASESORES, sociedad anónima de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA GOLOYA, S.A. DE C.V., FÁBRICA DE JABONES LA PRINCESA, sociedad anónima de capital variable, COMERCIALIZADORA MAYORISTA DEL GOLFO, sociedad anónima de capital variable, PROTEÍNAS Y OLEICOS sociedad anónima de capital variable, GRUPO KANTENAH, sociedad anónima de capital variable, ENERKIN, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable, acreditan tener interés jurídico para impugnar dicha norma, al haber quedado acreditado ser personas morales, sujetos del impuesto sobre la renta, que llevan a cabo diversas operaciones, incluida la celebración de contratos de crédito, actos jurídicos que dan lugar a la obtención de intereses, en los términos que lo establece el propio artículo 11, fracción V, primer y segundo párrafo.

141. En efecto, las quejas acreditan el interés jurídico para impugnar la norma en cita, ya que en caso de que derivado de créditos otorgados en términos del citado precepto, obtengan intereses, se encuentran obligadas a darle el tratamiento fiscal de dividendos; es decir, a partir de la entrada en vigor de la norma se han originado obligaciones para los sujetos de dicha contribución que no requieren de la actualización de alguna condición. Sin embargo, *TRANSPORTES LOLTUN, sociedad anónima de capital variable, ADMINISTRACIÓN INDUSTRIAL DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, RECURSOS INDUSTRIALES DE MÉXICO, sociedad anónima de capital variable, MOLINOS PENINSULARES, sociedad anónima de capital variable, AGROMAIZZA, sociedad anónima promotora de inversión de capital variable,* no logran acreditar su interés jurídico para impugnar el artículo 11, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

b) Análisis del interés jurídico para impugnar los artículos 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI y 28, fracciones I, XXIII, XXIX, XXX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

142. Tal como fue señalado por el A quo, los artículos referidos⁶⁴ constituyen disposiciones de naturaleza autoaplicativa, en los cuales se establecen las

⁶⁴ **“Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

[...]

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

[...]

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

[...]

XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

deducciones autorizadas, así como diversas limitantes para realizar las mismas, y los requisitos que las mismas deben cumplir, de manera que las

Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.”

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

[...]

XXIII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a **regímenes fiscales preferentes**, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por lo previsto en la fracción XXXI de este artículo.

[...]

XXIX. Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos **también sean deducibles para una parte relacionada** residente en México o en el extranjero.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente. Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos:

1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley.

2. Regalías o asistencia técnica. También se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.

c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

[...]"

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

quejas acreditan el interés jurídico para impugnarlas, en la medida que trastocan la mecánica de cálculo de las deducciones con las que venían operando las personas morales, sin que sea relevante el momento en que se actualizan tales restricciones, ya que, en todo caso, los contribuyentes deberán ajustarse a las nuevas reglas.

143. En efecto, la posibilidad de realizar deducciones, los requisitos para efectuarlas y las limitantes previstas para ello, repercute desde el primero de enero de dos mil catorce, siendo que dichas normas estructuran lo referente a las deducciones, elemento esencial para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, por lo que es evidente que con su sola entrada en vigor causan perjuicio a los contribuyentes que acrediten ser sujetos de dicho impuesto.
144. Es así, que en el caso basta que las quejas hayan acreditado ser personas morales, que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta, ya que con ello se les causa u origina un perjuicio en su esfera jurídica, al incidir directamente en el cálculo de la base gravable.
145. Atento a las consideraciones expuestas, lo procedente es revocar el sobreseimiento del juicio de amparo respecto de los artículos 4; 9, fracción I y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22; 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI, 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI; 45, fracción I; 49 y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como del artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, declarando infundadas las casuales de improcedencia hechas valer al respecto, con fundamento en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo por parte de las autoridades responsables Cámara de Diputados, Cámara de Senadores y Presidente Constitucional.
146. Asimismo, atento a las consideraciones anteriormente señaladas, resultan infundados los agravios del Presidente de la República, identificados en el recurso de revisión adhesivo como primero, segundo y tercero, en los que aduce que procede confirmar el sobreseimiento respecto de los artículos 4; 9,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

fracción I y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22; 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI; 45, fracción I; 49 y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce.

147. Ahora bien, al no haber efectuado estudio adicional el Juez de Distrito en relación con el cumplimiento de las condiciones a que se encuentra sujeto el juicio de amparo, con fundamento en el artículo 93, fracciones I y III, de la Ley de Amparo⁶⁵, esta Primera Sala procederá al análisis de las causas de improcedencia que no analizadas por el Juzgado de Distrito.

Estudio de las causas de improcedencia no analizadas por el Juzgado de Distrito.

148. El **Presidente de la República** invoca la diversa causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, en relación con el 63 fracción V, de la Ley de Amparo, al referir que el juicio de garantías es improcedente porque las manifestaciones de las personas morales quejasas están encaminadas a demostrar el perjuicio económico que le causan la normas impugnadas.

149. Sin embargo, determinar si los conceptos de violación expresados por las personas morales quejasas son aptos y suficientes para acreditar la inconstitucionalidad de las leyes reclamadas, implica el estudio fondo del asunto, razón por la que debe desestimarse dicha causa de improcedencia.

⁶⁵ **Artículo 93.** Al conocer de los asuntos en revisión, el órgano jurisdiccional observará las reglas siguientes:

I. Si quien recurre es el quejoso, examinará, en primer término, los agravios hechos valer en contra del sobreseimiento decretado en la resolución recurrida.

Si los agravios son fundados, examinará las causales de sobreseimiento invocadas y no estudiadas por el órgano jurisdiccional de amparo de primera instancia, o surgidas con posterioridad a la resolución impugnada;

(...).

III. Para los efectos de las fracciones I y II, podrá examinar de oficio y, en su caso, decretar la actualización de las causales de improcedencia desestimadas por el juzgador de origen, siempre que los motivos sean diversos a los considerados por el órgano de primera instancia; (...)"

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

150. Resulta aplicable, la jurisprudencia 135/2001, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 5, Tomo XV, enero de 2002, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que a la letra dice:

“IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SI SE HACE VALER UNA CAUSAL QUE INVOLUCRA EL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO, DEBERÁ DESESTIMARSE. Las causales de improcedencia del juicio de garantías deben ser claras e inobjetables, de lo que se desprende que si se hace valer una en la que se involucre una argumentación íntimamente relacionada con el fondo del negocio, debe desestimarse.”.

151. De la misma manera, el **Presidente de la República** alude que se debe sobreseer el juicio de garantías, porque se está en presencia de actos futuros e inciertos, lo cual es infundado.

152. En principio, son insuficientes los motivos que da la responsable para considerar que los preceptos tildados de inconstitucionales sean futuros y de realización incierta, pues como quedó demostrado en párrafos anteriores, las hipótesis normativas controvertidas por ser de naturaleza autoaplicativas; de ahí que resulte infundada la causal de improcedencia examinada.

153. Aunado a lo anterior, el principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo es precisamente que pueden ser reparados, a través de la resolución concesoria que en su caso llegue a dictarse en el juicio de garantías, la que tendría efectos restitutorios y que la norma reclamada no se le aplique en el futuro.

154. Sirve de apoyo lo anterior en lo que interesa, la tesis de jurisprudencia número 112/99, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 19, tomo X, noviembre de 1999, novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyos rubro y texto, son:

“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro.”

155. En este orden, al haberse revocado el sobreseimiento del juicio de amparo respecto de los artículos 4; 9, fracción I y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22; 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, XVII, XXIII, XXIX, XXX y XXXI; 45, fracción I; 49 y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma, vigentes a partir del primero de enero de dos mil catorce, se procede a analizar la constitucionalidad de los citados artículos conforme a lo planteado

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por las quejas en la demanda de amparo, y por las autoridades en los recursos de revisión.

VIII. DEVOLUCIÓN DE AUTOS AL TRIBUNAL COLEGIADO

Constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil trece; así como del Decreto que otorga Estímulos Fiscales a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.

156. En primera instancia, debe señalarse que respecto de los artículos referidos, las quejas en los conceptos de violación segundo, tercero, cuarto, quinto y décimo, de la demanda de amparo formulan argumentos relativos a la constitucionalidad de los citados preceptos; y en el segundo agravio de su recurso de revisión, impugna la parte de la sentencia en la que se determinó negar el amparo en contra del Decreto que otorga Estímulos Fiscales a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.
157. Al respecto, esta Primera Sala advierte que el tema de constitucionalidad relativo a los artículos 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, encuadra en los supuestos del **Acuerdo General Plenario 12/2016**, por lo que corresponde al tribunal colegiado competente emitir la resolución respectiva aplicando los criterios definidos por este Alto Tribunal, en torno a las temáticas relativas a: *“Deducción de aportaciones para la creación o incremento de fondo de pensiones”*, *“Deducción del pago de cuotas obreras”*, *“Deducción de pagos y prestaciones exentas para los trabajadores”*, *“Requisitos a la deducción de gastos de previsión social”* y *“Revaluación del costo de lo vendido”*, en ejercicio de su competencia delegada.
158. Asimismo, el asunto encuadra en los supuestos del **Acuerdo General Plenario 5/2018**, por lo que el tribunal colegiado deberá emitir la resolución respectiva

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

aplicando los criterios definidos por este Alto Tribunal, en torno a la temática relativa a: *“Deducción adicional por los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, en favor de las empresas que realizan operaciones de maquila”*.

159. Para corroborar el aserto anterior, se debe tener en cuenta que, mediante Acuerdo General Plenario 11/2015, de diez de agosto de dos mil quince, se decretó el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito relacionados con la impugnación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre de dos mil trece, en tanto se establecía el o los criterios respectivos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
160. Asimismo, se instruyó a los Tribunales Colegiados de Circuito, para que, respecto de los amparos en revisión respectivos, radicados en los mismos, se continuara el trámite hasta el estado de resolución y aplazara el dictado de ésta; y se ordenó a los Juzgados de Distrito la suspensión del envío directo de los amparos en revisión relativos y se reiteró a los Tribunales Colegiados que debían aplazar el dictado de las sentencias respectivas.
161. Ahora bien, en sesiones celebradas el veintiuno de septiembre y el veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió los amparos en revisión *****, *****, *****, *****, y *****, y de los que derivaron **la tesis jurisprudenciales 180/2016 (10a.), 181/2016 (10a.), 182/2016 (10a.), 183/2016 (10a.), 184/2016 (10a.), 185/2016 (10a.), 186/2016 (10a.), 187/2016 (10a.), 188/2016 (10a.) y 189/2016 (10a.)**.⁶⁶

⁶⁶ Considerando Tercero del Acuerdo General Plenario 12/2016, de quince de noviembre de dos mil dieciséis.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

162. De igual manera, en sesiones celebradas el veintiocho de febrero y dos de mayo de dos mil dieciocho, la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió los amparos en revisión 661/2015, 55/2015, 84/2015, 816/2015 y 685/2014, y de los que derivaron **las tesis jurisprudenciales 59/2018 (10a.) y 60/2018 (10a.)**.⁶⁷
163. Derivado de lo anterior, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió los Acuerdos Generales 12/2016 y 5/2018, de quince de noviembre de dos mil dieciséis y veinticinco de junio de dos mil dieciocho, que en lo que interesa destacar establecen:

Acuerdo General 12/2016

***PRIMERO.** Se levanta el aplazamiento dispuesto en el Acuerdo General Plenario 6/2014, de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, levantado en forma parcial mediante diverso 2/2015, de diecinueve de enero de dos mil quince, y precisado a través del Acuerdo General Plenario 11/2015, de diez de agosto de dos mil quince, del dictado de la resolución de los amparos en revisión del conocimiento de este Alto Tribunal o de los Tribunales Colegiados de Circuito, en los que subsista el problema de constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.
[...]*

***TERCERO.** Los Juzgados de Distrito deberán suspender el envío directo a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación de los amparos en revisión mencionados en el Punto Primero de este instrumento normativo, derivados de los juicios de amparo en los que se haya dictado o se dicte la sentencia correspondiente y, en consecuencia, deberán remitirlos directamente a los Tribunales Colegiados de Circuito.*

***CUARTO.** Los asuntos a que se refiere el Punto Primero que antecede pendientes de resolución tanto en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación como en los Tribunales Colegiados de Circuito, deberán ser resueltos por éstos aplicando las tesis jurisprudenciales citadas en el Considerando Tercero del presente Acuerdo General.*

La competencia para resolver los referidos amparos en revisión en los que subsista el problema de constitucionalidad relacionado con temas que no fueron materia de análisis en los precedentes de los que derivaron las tesis jurisprudenciales arriba señaladas, se regirá por lo previsto en el citado Acuerdo General Plenario 5/2013.

***QUINTO.** Los amparos en revisión radicados en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que únicamente subsistan los problemas de constitucionalidad señalados en el Punto Primero de este Acuerdo General*

⁶⁷ Considerando Sexto del Acuerdo General Plenario 5/2018, de veinticinco de junio de dos mil dieciocho.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

o, incluso, en el Punto Primero del diverso 2/2015, serán remitidos a la brevedad por la Secretaría General de Acuerdos a los Tribunales Colegiados de Circuito, observando el trámite dispuesto al respecto en el Acuerdo General Plenario 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, modificado por última vez mediante Instrumento Normativo del veintiocho de septiembre de dos mil quince”.

Acuerdo General 5/2018

PRIMERO. Se levanta parcialmente el aplazamiento decretado en el Acuerdo General 11/2015, de diez de agosto de dos mil quince, para dictar sentencia en los asuntos en los que subsistan el o los problemas de constitucionalidad de los siguientes preceptos y temas:

[...]

2) Decreto que otorga Estímulos Fiscales a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece. "Deducción adicional por los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, en favor de las empresas que realizan operaciones de maquila", y

[...]

TERCERO. En relación con los asuntos a que se refiere el Punto Primero de este Acuerdo General pendientes de resolución, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación delega competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito para resolverlos, tomando en cuenta el principio establecido en el Punto Décimo Quinto del diverso Acuerdo General 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, modificado por última vez mediante instrumento normativo del cinco de septiembre de dos mil diecisiete; en la inteligencia de que con plenitud de jurisdicción deberán resolver sobre los demás planteamientos que se hayan hecho valer relativos a los preceptos y temas precisados en el Punto Primero anterior, aun los de constitucionalidad, incluida convencionalidad, en el entendido de que ello incluye todos los aspectos relacionados con los reclamos y argumentos vertidos en contra, tanto de las normas expresamente señaladas como reclamadas, así como de aquellas con las que guardan una relación directa o indirecta, para lo cual deberá atenderse a los precedentes identificados en el Considerando Sexto del presente acuerdo, así como a los demás criterios que resulten aplicables por ser temáticos o bien, en forma analógica, y que sean útiles para la solución de los problemas jurídicos a resolver.

CUARTO. Los amparos en revisión radicados en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que subsistan el o los problemas de constitucionalidad señalados en el Considerando Séptimo que antecede, serán remitidos a la brevedad por la Secretaría General de Acuerdos a los Tribunales Colegiados de Circuito, observando el trámite dispuesto al respecto en el citado Acuerdo General 5/2013.”

164. En ese tenor, lo que procede es devolver los autos al Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito que en turno corresponda, con el objeto de que dé cabal y estricto cumplimiento al contenido del punto cuarto del Acuerdo General Plenario 12/2016 y el punto tercero del Acuerdo General 5/2018, ocupándose

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

del análisis tanto de los conceptos de violación vertidos por las quejas, así como de los agravios de las autoridades recurrentes y la autoridad recurrente adhesiva, relativos a la Constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X; 27, fracción XI; 28, fracciones I, párrafo primero, XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así como del Decreto que otorga Estímulos Fiscales a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, y únicamente, si subsiste algún tema de constitucionalidad del que no pueda conocer en ejercicio de su competencia delegada, reserve jurisdicción a este Alto Tribunal.

IX. ESTUDIO DE FONDO

165. Precisado lo anterior, se procede a realizar el análisis de fondo respecto de la constitucionalidad de los artículos 4; 9, fracción I y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22; 28, fracciones XVII, XXIII, XXIX y XXXI; 45, fracción I; 49 y 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, así como el artículo Noveno Transitorio, fracción XXV, del Decreto por el que se expidió la misma.

Análisis del sexto concepto de violación. Inconstitucionalidad e inconveniencia del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una base distinta al resultado fiscal para la determinación de la PTU.

166. En el concepto de violación que se analiza, la parte quejosa formula los siguientes planteamientos:

A. Que el párrafo cuarto del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta contrario al artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso E) de la Constitución Federal al establecer una base para determinar la PTU diversa a la prevista en el citado precepto constitucional.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Por su parte, en el subapartado A.1, refieren las quejas que la renta gravable conforme al citado artículo 123 constitucional es el resultado fiscal, por lo que no existe justificación para que el cuarto párrafo del artículo 9 excluya como conceptos disminuibles las pérdidas fiscales pendientes de aplicar y la PTU pagada en el ejercicio.

En los subapartados A.2. y A.3 acude a una interpretación histórica de la figura de la PTU para evidenciar que tanto las pérdidas fiscales como la PTU pagada en el ejercicio constituyen conceptos que se deben aminorar a efecto de determinar la renta gravable, en términos de lo dispuesto por el artículo 123 constitucional.

167. Por estar íntimamente relacionados, esta Sala se ocupará de analizar de manera conjunta los argumentos antes referidos.

168. La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 9, penúltimo párrafo, dispone:

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:

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 1010/2014

169. Con el propósito de ilustrar la materia regulada y estar en posibilidad de emitir pronunciamiento en relación con los agravios expuestos por las quejas, esta Primera Sala considera necesario identificar el tratamiento que el legislador federal estableció en los artículos 10, 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, en relación con la regulación de la participación de utilidades de las empresas.

- **Tratamiento de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.**

170. Las disposiciones que establecían los procedimientos de determinación de la utilidad fiscal y de la renta gravable, eran los artículos 10, 16 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismas que eran del contenido siguiente:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, 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.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.”.

“Artículo 16. Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

I. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

a) Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.

b) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

c) La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

II. Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 o 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.

c) El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

d) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria”.

“Artículo 17.

(...)

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.

De dichos numerales se desprende que las personas morales se encuentran obligadas a determinar, por una parte, la base gravable para efectos del entero del impuesto sobre la renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por la otra, la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de conformidad con lo que prevén los artículos 16 y 17, último párrafo, del ordenamiento legal en comento”.

171. Así, el legislador contempló en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, la manera en que las empresas debían calcular la utilidad fiscal, la cual serviría de base para determinar el impuesto sobre la renta a cargo.

172. Por su parte, los artículos 16 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, preveían los elementos y la mecánica que debían utilizar las empresas que tuvieran trabajadores a su cargo para determinar la renta gravable en términos de lo dispuesto por el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal.

173. Esta medida legislativa -diseñar dos procedimientos autónomos para que las empresas determinaran la utilidad- fue materia de impugnación en sede constitucional, recayendo el pronunciamiento de fondo en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- **Pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

174. Aun cuando se trata de la disposición legal que tuvo vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, es importante destacar el pronunciamiento

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

que el Tribunal Pleno sustentó en la jurisprudencia P./J. 48/99⁶⁸, en la que declaró inconstitucional el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, al establecer un procedimiento diverso al que alude la fracción IX, inciso e), del artículo 123, apartado A, de la Constitución General de la República, para determinar el monto de las utilidades, indicando que debía tomarse como base la **renta gravable**, que se encuentra en la citada ley bajo el concepto “utilidad fiscal”.

175. Por su parte, al analizar el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, en el amparo en revisión *********, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció lo siguiente:

En ese sentido, el artículo 123 constitucional establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación **“en las utilidades de las empresas”** y que para determinar el monto de dichas utilidades deberá tomarse como base la **“renta gravable”** de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

[...]

Ahora bien, a fin de darle contenido al concepto de **“renta gravable”** y tomando en cuenta que el propio texto constitucional remite a la ley secundaria, el Tribunal Pleno ha recurrido a lo que en mil novecientos sesenta y dos establecía al respecto la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 26 disponía que la base del impuesto era la **“utilidad gravable” obtenida de restar al ingreso las deducciones autorizadas por la ley.**

176. Concluyendo en la inconstitucionalidad de los artículos 16 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece: “...*toda vez que, la base*

⁶⁸ Registro: 193770, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Junio de 1999, Página: 6, de rubro y texto: **“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.** Establece la norma constitucional que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta norma, que rige desde el 21 de noviembre de 1962, en que se publicó la reforma correspondiente, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la ley citada y que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en el artículo 10 de la misma. Por tanto, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el artículo 10, a fin de obtener la renta gravable para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, viola la norma constitucional, máxime que ello implica obligar al patrón a participar a sus trabajadores de una utilidad diferente a la gravada por el impuesto sobre la renta y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas”.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

*para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se identifica, por imperativo constitucional, con la utilidad fiscal a que hace referencia el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin considerar las pérdidas de ejercicios anteriores, puesto que el artículo 123 constitucional no establece una asimilación indiscriminada entre la base gravable del impuesto sobre la renta y la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sino que contiene una regla consistente en que **las utilidades susceptibles de participación deben calcularse exactamente en la misma forma en que se calculan las utilidades para efectos tributarios, esto es, ingresos acumulables menos deducciones autorizadas**".*

177. En el mismo sentido, el Pleno de este Alto Tribunal en sesión celebrada el día tres de mayo de dos mil cinco, al resolver el amparo en revisión número *****,⁶⁹ bajo la ponencia del señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia,

⁶⁹ En ese sentido, el artículo 123 Constitucional establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación 'en las utilidades de las empresas' y que para determinar el monto de dichas utilidades deberá tomarse como base la 'renta gravable' de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una interpretación literal de dicho precepto constitucional permite fácilmente advertir que la participación a la que tienen derecho los trabajadores es precisamente sobre las utilidades, es decir, sobre el provecho o ganancia obtenido por las empresas, para cuyo cálculo el constituyente estimó oportuno remitir a la 'renta gravable' prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, a fin de darle contenido al concepto de 'renta gravable' y tomando en cuenta que el propio texto constitucional remite a la ley secundaria, el Tribunal Pleno ha recurrido a lo que en mil novecientos sesenta y dos establecía al respecto la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 26 disponía que la base del impuesto era la 'utilidad gravable' obtenida de restar al ingreso las deducciones autorizadas por la ley.

Como puede observarse dicho precepto no permitía disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para efectos de la determinación de la base del impuesto, lo que lleva a concluir que, originalmente, el constituyente no previó que las pérdidas de ejercicios anteriores debieran impactar negativamente el monto de las utilidades participables, puesto que la ley a la que remitía, únicamente contemplaba a las utilidades para el cálculo de la base y no a las pérdidas.

Lo anterior quedó específicamente consignado en el artículo 128 de la Ley Federal del Trabajo de mil novecientos setenta, el cual establece que, para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no se harán compensaciones de los años de pérdida con los de ganancia. De igual modo, las resoluciones de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas han sido consistentes en señalar que la utilidad perteneciente a los trabajadores debe tomarse de las ganancias o beneficios de las empresas, sin importar las pérdidas registradas en ejercicios anteriores.

En este sentido, el hecho de que con posterioridad a mil novecientos sesenta y dos se haya incluido dentro de la base del impuesto sobre la renta, el derecho de las personas morales contribuyentes a amortizar las pérdidas de ejercicios anteriores, no debe impactar, la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, pues el artículo 123 constitucional remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta determinar el monto de las utilidades de las empresas, pero no establece que dicho monto deba necesariamente identificarse con la base imponible del impuesto sobre la renta; por tanto, si la disminución de las pérdidas de ejercicios anteriores es un concepto que afecta a la base del tributo, pero no así a la determinación, para efectos fiscales, de las utilidades percibidas por una empresa durante un determinado ejercicio, debe concluirse que tales pérdidas tampoco deben ser tomadas en cuenta para efectos de la participación de los trabajadores en tales utilidades.

Lo anterior no entraña contradicción alguna con el criterio sustentado por este Tribunal Pleno en el sentido de que la 'renta gravable' a que se refiere el artículo 123 constitucional es aquella que sirve

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

precisó que la participación a la que tienen derecho los trabajadores es sobre la utilidad, es decir, sobre el provecho o ganancia obtenido por las empresas. Para ello, realizó un análisis histórico de la disposición recurriendo a lo que en mil novecientos sesenta y dos establecía al respecto la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 26, disponía que la base del impuesto era la 'utilidad gravable' obtenida de restar al ingreso las deducciones autorizadas por la ley; siendo que si dicho precepto no permitía disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para efectos de la determinación de la base del impuesto, ello llevó a concluir a este Tribunal Constitucional que originalmente el constituyente no previó que las pérdidas de ejercicios anteriores debieran impactar negativamente el monto de las utilidades participables.

178. Este criterio fue reiterado en los siguientes asuntos:

- Amparo en revisión *****. Quejosa: Servicios Administrativos Wal-Mart, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable. Sesión del tres de mayo de dos mil cinco. Ponencia del señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo. Mayoría de ocho votos.
- Amparo en revisión *****. Quejosa: Inmobiliaria Taquín, Sociedad Anónima de Capital Variable. Sesión del tres de mayo de dos mil cinco.

para determinar el impuesto, ya que la utilidad fiscal es el elemento primordial para la determinación del impuesto, al cual se le disminuyen, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no porque estas pérdidas impacten en la utilidad de la empresa para efectos tributarios, sino como un derecho del que gozan las personas morales contribuyentes.

En efecto, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la forma de determinar las utilidades de una empresa consiste en sumar los ingresos acumulables y restar las deducciones autorizadas y ése es el procedimiento al que remite el artículo 123 constitucional, sin necesidad de incluir elementos de la base gravable ajenos a la utilidad, como son las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, puesto que el mandato contenido en la Constitución es en el sentido de que los trabajadores deben participar de las utilidades de las empresas y no de sus pérdidas.

En conclusión, los agravios en estudio son infundados y, por ende, es correcta la determinación del Juez de Distrito en el fallo recurrido, respecto de la determinación de los efectos y alcances de la concesión del amparo por lo que hace a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclaman, toda vez que, la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se identifica, por imperativo constitucional, con la utilidad fiscal a que hace referencia el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin considerar las pérdidas de ejercicios anteriores, puesto que el artículo 123 constitucional no establece una asimilación indiscriminada entre la base gravable del impuesto sobre la renta y la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sino que contiene una regla consistente en que las utilidades susceptibles de participación deben calcularse exactamente en la misma forma en que se calculan las utilidades para efectos tributarios, esto es, ingresos acumulables menos deducciones autorizadas.”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Ponencia del señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo. Mayoría de ocho votos.

- Amparo en revisión *****. Quejosa: Cargill Servicios, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable. Sesión del tres de mayo de dos mil cinco. Ponencia del señor Ministro Juan N. Silva Meza. Mayoría de ocho votos.
- Amparo en revisión *****. Quejoso: Banco J. P. Morgan, Sociedad Anónima Institución de Banca Múltiple, J. P. Morgan Grupo Financiero. Sesión del tres de mayo de dos mil cinco. Ponencia del señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Mayoría de ocho votos.

179. De todo lo anterior, destaca que la doctrina jurisprudencial sustentada por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que el concepto “renta gravable” previsto por el Poder Constituyente en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal, se ve replicado por el legislador federal en el concepto “utilidad fiscal” previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta⁷⁰, tomando en cuenta que este último es el resultado de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas del ejercicio.

- **Tratamiento de la participación de utilidades a partir del primero de enero de dos mil catorce.**

180. Del contenido del artículo 123, apartado A), fracción IX, inciso e), de la Constitución General de la República, se desprende que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas; y que para determinar el monto de la utilidad de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

181. El artículo 9, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, establece el procedimiento para que

⁷⁰ De 1962 a 1980 art. 26, de 2002 a 2013, artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

los contribuyentes del impuesto determinen la utilidad fiscal, precisando para ello que: *“1. 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”.*

182. Por su parte, el penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que *“[P]ara determinar la base 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 pendientes de aplicar de ejercicios anteriores”.*

183. Finalmente, el último párrafo de dicho ordenamiento legal refiere: *“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”.*

184. Lo anterior implica que los elementos que deberán tomarse en consideración por las sociedades para determinar la renta gravable, son los siguientes:

- Realizar la suma de los ingresos acumulables del ejercicio.
- Restar de los ingresos las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, y
- Adicionalmente restar las cantidades no deducibles, en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley.

185. La información anterior resulta útil para que esta Sala aborde el estudio del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y a partir de ello determine si existen dos bases gravables distintas, obligándose a las empresas a participar a los trabajadores de una utilidad diferente a la gravada por el impuesto sobre la renta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

186. Al respecto, se advierte que la norma reclamada concentra el procedimiento para que los particulares determinen el resultado fiscal del ejercicio -que servirá de base para el pago del impuesto sobre la renta- y determinen la renta gravable -sobre la cual se aplicará el porcentaje del diez por ciento para el pago de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas-.
187. A diferencia de las legislaciones abrogadas, el procedimiento contenido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé para los particulares una metodología única en la cual interactúan los mismos elementos -ingresos acumulables y deducciones autorizadas del ejercicio-. Si bien se obtiene el mismo resultado y sobre el mismo se debiera pagar participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas e impuesto sobre la renta a cargo, el legislador ha diseñado diferentes elementos sustractivos a fin de atemperar la carga tributaria de este último, en la mayoría de las ocasiones por razones de política fiscal.
188. En el caso de la renta gravable, esta Sala advierte que el legislador federal tomó en consideración los criterios emitidos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el procedimiento previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta e hizo congruente su determinación con los elementos que establecía el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, esto es, la confronta entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas.
189. No se soslaya que la única diferencia consiste en que la legislación vigente determina que se adicionan las partidas no deducibles previstas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al resto de las erogaciones, sin embargo, tal situación no vuelve a la mecánica de determinación de la renta gravable distinta de aquella que se establecía en la legislación anterior.
190. Ello es así, pues la adición de las partidas no deducibles -fracción XXX del artículo 28 de la ley citada- al resto de las erogaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio, permite que las empresas disminuyan de los ingresos acumulables de manera integral las cantidades que paguen a sus

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

trabajadores y les representen ingresos exentos -cuestión que no ocurre con la determinación del impuesto a cargo, en cuyo caso estas cantidades son no deducibles-.

191. Con estas salvedades, no se advierte por esta Sala la existencia de procedimientos distintos como los que existían hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece y cuya inconstitucionalidad decretó esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

192. Delimitado el contenido del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta Sala determinará si prevé una dualidad de procedimiento para la determinación de la base gravable.

193. Para ello, se pone de manifiesto que el procedimiento para determinar la renta gravable no cambió sustancialmente al que establecía la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece para determinar la utilidad fiscal, en tanto que ambas legislaciones -la abrogada y la vigente- establecen como parámetro la confronta entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas -quizá con la única diferencia que la legislación vigente determina que se adicionan las partidas no deducibles, previstas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al resto de las erogaciones-.

194. Para ilustrar lo anterior, se hace necesario efectuar el siguiente cuadro comparativo:

Renta gravable hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.		Renta gravable a partir del primero de enero de dos mil catorce.	
Ingresos acumulables	1000	Ingresos acumulables	1000
Menos		Menos	
<u>Deducciones autorizadas</u>	<u>550</u>	<u>Deducciones autorizadas</u> ⁷¹	<u>550</u>

⁷¹ En el rubro de deducciones se incluyen los gastos estrictamente indispensables, así como las cantidades establecidas en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando establece: "**Artículo 28.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles: [...] **XXX.** Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Igual		Igual	
Utilidad fiscal	450*	Renta gravable	450*
Menos		menos	
<u>PTU pagada en el ejercicio</u>	<u>50**</u>	<u>PTU pagada en el ejercicio**</u>	<u>50</u>
Menos		Igual	
<u>Pérdidas de años anteriores</u>	<u>100</u>	<u>Utilidad fiscal</u>	<u>400</u>
Igual		Menos	
Resultado Fiscal	300	<u>Pérdidas de años anteriores</u>	<u>100</u>
Por		igual	
<u>Tasa</u>	<u>30%</u>	<u>resultado fiscal</u>	<u>300</u>
Igual		por	
Impuesto a cargo	90	<u>Tasa</u>	<u>30%</u>
		Igual	
		Impuesto a cargo	90
*renta gravable.		*renta gravable.	
**Este concepto tenía relevancia en la determinación del impuesto a cargo, sin embargo no representaba un elemento que incidiera en la determinación de la base gravable.		**Este concepto forma parte de la utilidad fiscal para calcular el impuesto a cargo, quedando excluido por voluntad legislativa de integrar la renta gravable.	

195. Por ende, esta Primera Sala concluye que no asiste razón a las quejas, cuando sostiene que el precepto reclamado contiene procedimientos distintos para que las empresas determinen el monto de la utilidad fiscal y de la renta gravable, de ahí que resulte infundado su argumento.

196. Lo anterior no implica que deba confundirse el concepto de renta gravable con el de utilidad fiscal, pues el primer elemento representa la renta o ganancia real que dio origen al reparto de utilidades para los trabajadores de la empresa; en cambio la utilidad fiscal es un concepto que el particular debe determinar para cumplir con la obligación sustantiva de pago del impuesto sobre la renta en los términos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ahí que no resulte viable homologar ni confundir ambas figuras.

exentas para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior”.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

197. Cobra especial relevancia el concepto “*renta gravable*”, pues a partir de su determinación, las empresas conocerán la base a la que deberán aplicar el porcentaje del 10% y con ello obtener el monto de utilidades susceptible de ser repartida a sus trabajadores.
198. Como se anticipó, no es la primera vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe pronunciarse sobre el contenido de la “*renta gravable*”, que el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal establece como base para el cálculo del reparto de utilidades a los trabajadores.
199. Esta Sala retomará, en lo pertinente y aplicable, algunos conceptos esenciales derivados de los amparos en revisión ***** y ***** , resueltos por el Tribunal Pleno y por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respectivamente.
- La base gravable es el concepto final del procedimiento previsto en el artículo 10, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se utiliza para calcular el impuesto sobre la renta de las personas morales, aplicando la tasa correspondiente; por ello, puede afirmarse que resultado fiscal es igual a base gravable.
 - En materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la utilidad fiscal es la **base** para calcular el monto de dicha participación. En este caso no se habla de “base gravable”, porque la naturaleza jurídica de la participación de los trabajadores en las utilidades es distinta a la de los impuestos.
 - Que el concepto utilidad fiscal es lo mismo que el de renta gravable, siempre que se trate de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y en este mismo contexto utilidad fiscal equivale a la renta neta del contribuyente.
200. Estos mandatos -dijo el Tribunal Pleno- deben interpretarse junto con lo establecido en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal; así, se obtiene que para efectos de determinar la participación de los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

trabajadores en las utilidades de las empresas se debe considerar como renta gravable la utilidad fiscal; sin soslayar que para efectos de determinación del impuesto sobre la renta la base gravable es el equivalente al resultado fiscal.

201. En este caso no se habla de base gravable, porque la naturaleza jurídica de la participación de los trabajadores en las utilidades es distinta a la de los impuestos.
202. En este sentido, debe afirmarse que, el concepto utilidad fiscal es lo mismo que el de renta gravable, siempre que se trate de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y en este mismo contexto utilidad fiscal equivale a la renta neta del contribuyente.
203. Por lo anterior, esta Primera Sala reitera que la medida legislativa analizada al prever que la base gravable sea el resultado de comparar ingresos acumulables con las deducciones autorizadas, es congruente con el tratamiento que hasta dos mil trece imperó en la legislación fiscal y que fue avalado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
204. Ello es así, pues la exigencia de determinar utilidad fiscal, renta gravable o el resultado fiscal atiende a la diversidad de obligaciones que tiene a cargo la persona moral.
205. No debe perderse de vista que las empresas que causen impuesto sobre la renta tienen que cumplir con dos tipos de obligaciones concretas: 1) contribuir al gasto público aplicando la tasa de impuesto establecida en el artículo 9, de la mencionada Ley; y 2) participar a sus trabajadores sobre el 10% de las ganancias o utilidades generadas en el ejercicio.
206. La primera obligación se encuentra inmersa en el ámbito de la relación jurídico-tributaria que se da entre la Hacienda Pública y los gobernados. Esta relación se rige por los denominados principios de justicia fiscal contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

207. En cambio, la obligación patronal de participar a los trabajadores el diez por ciento de las utilidades generadas constituye la materialización del derecho social reconocido por el Poder Constituyente en favor de los trabajadores y que se encuentra consagrado en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal.
208. Para ello, el artículo 9, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precisa que la renta gravable aplicable al reparto de utilidades a que tienen derecho los trabajadores será el equivalente a la utilidad fiscal que determinen los patrones en el ejercicio, con excepción de la propia participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de disminuir.
209. Al ser estos conceptos los cuestionados por la parte quejosa, esta Sala considera viable analizar si la medida legislativa resulta razonable.
210. Para ello, se impone formular la siguiente interrogante: **¿Existe una razón objetiva y constitucionalmente válida que justifique que para el reparto de las utilidades de la empresa no se disminuyan de la utilidad fiscal del ejercicio las pérdidas fiscales de años anteriores y la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio?**
- **Participación en las utilidades de la empresa.**
211. La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, constituye una disminución excepcional que el legislador federal ha otorgado a las empresas que tienen trabajadores a su cargo. Este concepto da la posibilidad de deducir -para efectos del pago del impuesto sobre la renta- las cantidades que se entregan a los trabajadores por concepto de participación de utilidades, pues se insiste, la regla general es que no sea deducible el pago.
212. La deducibilidad del pago tratándose de participación de utilidades se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los patrones al entregar a sus trabajadores las utilidades en el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

porcentaje fijado por la Constitución Federal y las leyes federales que la reglamentan.

213. Consecuentemente, esta Sala estima adecuado que el legislador federal haya excluido de la determinación de la renta gravable aquellas cantidades que previamente se distribuyeron a los trabajadores por concepto de utilidades; aceptar la interpretación realizada por las quejas implicaría que el importe de utilidades que corresponde a los trabajadores en el ejercicio se vea impactado de manera negativa con las utilidades que se les pagaron en el ejercicio anterior, escenario que no contempló el Constituyente Permanente en el artículo 123 Constitucional.

214. Esto es, el único fin del artículo 123 Constitucional y de la legislación federal que lo reglamenta es consolidar el derecho social de los trabajadores a recibir un porcentaje de las ganancias reales que generó la unidad económica en el ejercicio, ante ello, el legislador ordinario estableció las medidas necesarias en la Ley del Impuesto sobre la Renta que coadyuven a la eficacia de tal derecho, sin que sea viable priorizar ni anteponer el sacrificio patrimonial que alegan las empresas al derecho social de los trabajadores.

215. En este estado de cosas, la merma que alega la sociedad quejosa ocurre en su patrimonio o propiedad privada, no puede anteponerse al derecho social de los trabajadores, en virtud que la cantidad resultante de comparar ingresos del ejercicio con las erogaciones efectuadas durante el mismo no se puede diluir con la incorporación de la participación de los trabajadores en las utilidades pagada durante el ejercicio.

216. Finalmente, esta Sala advierte que la medida legislativa es congruente con el derecho de los trabajadores a participar de las ganancias reales obtenidas por las empresas, pues de la utilidad neta que se determine al final del ejercicio deberá distribírseles un diez por ciento, sin que sea viable disminuir lo que en el ejercicio anterior se les pagó por tal concepto, de permitirse tal escenario serían los trabajadores quienes estarían absorbiendo la carga económica del beneficio consagrado a su favor por el Poder Constituyente.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- **Pérdidas de años anteriores.**

217. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos y que la producción de éstos, operación tras operación, es lo que determina la generación de dicho gravamen.⁷²

218. Del mismo modo, este Alto Tribunal ha definido que la determinación del tributo en cuestión se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, el cual podría evidenciarse al considerar no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

219. De esta forma, se ha sostenido que, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen -para que sea proporcional como lo mandata el artículo 31, fracción IV, Constitucional- debe ser determinado por el particular tomando como base la utilidad fiscal, reconociéndose así el costo de la producción del ingreso.

⁷² Tesis de Jurisprudencia P./J. 52/96, del Tribunal Pleno; Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Octubre de 1996; Página: 101; de rubro y texto: “**RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad”.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

220. Adicionalmente, el Estado ha complementado la mecánica de determinación del tributo en cuestión a través de diversas figuras de resta que si bien no tienen vínculo directo con los ingresos generados en el ejercicio, atienden a cuestiones de política fiscal cuya finalidad no es otra que disminuir el monto de la utilidad generada y con ello, hacer menos gravoso el impuesto a pagar.
221. En este sentido, es evidente que en el desarrollo del procedimiento que da lugar a la determinación de la cantidad líquida a cargo del contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta, concurren diversas figuras sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otros-, junto a figuras aditivas -acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otros-, y derivado de la interacción de todos ellos se conocerá el monto de la obligación líquida a enterar.
222. Lo anterior, permite advertir que aun cuando los conceptos otorgados por la legislación sustantiva no forman parte de los gastos operativos del ejercicio en curso ni corresponden a erogaciones efectuadas por los causantes, la política pública implementada por el Estado ha creado tales conceptos cuya incidencia es exclusiva de la relación tributaria.
223. Sin embargo, en el caso de la relación patrón-trabajador la proporcionalidad de la renta gravable que servirá de base para el reparto de la participación de los trabajadores en las utilidades se ve reflejada en la disminución de las erogaciones que se realizaron durante el ejercicio, tanto de las que sean estrictamente indispensables como aquellas que la fracción XXX, del artículo 28, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que no serán deducibles, pues a partir de dicha operación se da cabal cumplimiento al derecho laboral pues el porcentaje del 10% se aplica sobre la renta neta generada por la empresa en el ejercicio.
224. Dicha información resulta útil para entender porque para calcular la renta gravable que servirá de base al patrón para determinar la utilidad a sus

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

trabajadores no es viable incluir ni las pérdidas generadas en años anteriores ni la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio.

225. Por ello, es incompatible con la concepción de esta Primera Sala que se sostenga que el concepto “renta gravable” establecido en el artículo 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Federal equivale al “resultado fiscal” previsto en la fracción II, del artículo 9, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

226. En este orden de ideas, este Tribunal Constitucional ha sido consistente en establecer que para la determinación de la renta gravable prevista en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal, las empresas únicamente deben restar de los ingresos acumulables el importe de las deducciones autorizadas.

227. En ello radica lo infundado del planteamiento que se analiza, pues las quejas pretenden darle a los criterios invocados un alcance que no tienen, muestra de ello es el razonamiento sustentado por esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión *****,⁷³ en el que estableció lo siguiente:

“b. Por otro lado, debe decirse que tampoco en el caso de los derechos e intereses de los trabajadores, tiene impacto negativo alguno el hecho de que la participación a los trabajadores en las utilidades no sea deducible en términos del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero que sí sea disminuible en términos del artículo 10 de la misma ley; por el contrario, la distinción entre los conceptos aludidos surgió a fin de que pudiera reconocerse la repercusión que tiene en el patrimonio del patrón el pago de la participación a los trabajadores en las utilidades, sin que por ello llegaran a afectarse los derechos de los trabajadores.

De esta forma, frente a los empleados del patrón, sí resulta relevante el punto en el que incide la disminución de la participación a los trabajadores en las utilidades en torno al reparto de utilidades que les debe ser otorgado anualmente, en razón de que, al no contemplarse dicho concepto como deducible —es decir, trascendente para calcular precisamente la *utilidad*—, evidentemente no se disminuyen las utilidades que generan para la empresa y, en consecuencia, no disminuye la renta gravable, base del reparto.

Ello, puesto que si la participación a los trabajadores en las utilidades se incluyera en la determinación de la utilidad fiscal —como una deducción— dicha reducción traería como consecuencia que el monto al cual se le aplicara el porcentaje relevante para el cálculo del reparto de utilidades fuera

⁷³ Fallado en sesión de nueve de julio de dos mil ocho, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

menor, en la medida en que se estaría restando un concepto más a los ingresos acumulables, afectando a las utilidades de las empresas y, finalmente, a la renta gravable que debe repartirse a los trabajadores.”

228. En relación con lo anterior, debe destacarse que la intención de crear la disminución como una especial figura sustractiva de la base imponible, tuvo como expreso propósito que la utilidad repartible a los trabajadores no se viera afectada al introducirse en la ley una mecánica que permitiera que los patrones reconocieran el impacto de la erogación de la participación de los trabajadores en las utilidades. Dichas consideraciones pueden verse reflejadas en la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal que dio origen a la reforma del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el primero de diciembre de dos mil cuatro, en la que se mencionó lo siguiente:

“INICIATIVA DEL EJECUTIVO, DEL DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECE DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, Y QUE ESTABLECE SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACIÓN DEL INGRESO.

[...]

Disminución de la PTU sobre la utilidad fiscal.

En concreto, se propone que los contribuyentes del impuesto sobre la renta empresarial puedan disminuir de su utilidad fiscal el monto de la PTU, conforme al artículo 123 constitucional, a efecto de no afectarse la base para la determinación de la citada PTU y con ello el espíritu de dicho derecho laboral, derivado de la inequidad que representaría disminuir de la propia PTU el referido monto. Esta medida, junto con el establecimiento de una tasa del 28%, hará que el país sea más atractivo para los inversionistas nacionales y extranjeros

[...]”.

Por su parte, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, a través del Dictamen fechado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, estableció:

“COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

[...]

CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN.

[...]

Disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades sobre la utilidad fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Con el fin de eliminar la percepción que tienen los inversionistas de que México es un país impositivamente caro, debido a que además de pagar el impuesto sobre la renta, también se debe pagar un 10% adicional por la no deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (participación de los trabajadores en las utilidades), se plantean ciertas modificaciones a los artículos 10, 16 y 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de corregirse tal percepción del esquema.

Esta Dictaminadora estima conducente la propuesta contenida en la iniciativa que se dictamina a efecto de que los contribuyentes del impuesto sobre la renta empresarial, puedan disminuir de su utilidad fiscal el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades pagada a los trabajadores conforme al artículo 123 Constitucional, además de establecer en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades que hagan las empresas de su utilidad fiscal no puede afectar la utilidad base de reparto para el ejercicio siguiente, con el fin de que los trabajadores no se vean afectados, pues de no hacerse dicha precisión se estaría disminuyendo la participación de los trabajadores en las utilidades pagada de la propia base para determinar el pago de dicha participación de los trabajadores en las utilidades para el ejercicio siguiente.

Ahora bien, dado que la participación de los trabajadores en las utilidades se podrá disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio, y toda vez que diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta hacen referencia expresa al concepto de utilidad fiscal, esta Dictaminadora considera necesario aclarar en el artículo 10 de la iniciativa que se dictamina que el concepto de utilidad fiscal a que se refiere la Ley, incluye la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades, lo cual permitirá que los cálculos que deban realizar los contribuyentes para efectos de pagos provisionales, la determinación del impuesto en el caso de empresas que consolidan su resultado fiscal, entre otros, consideren la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades, que en su caso, realicen las empresas.

[...].

De la transcripción anterior se desprende que la intención del legislador fiscal, al modificar el texto del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue la de homologarlo a los criterios sustentados por este Alto Tribunal al declarar la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo la participación de los trabajadores en las utilidades como concepto disminuible de la utilidad fiscal y no deducible.

Dicha circunstancia protegió los intereses tanto de los patrones como de los trabajadores, en la medida en que la participación de los trabajadores en las utilidades —como ya se apuntó—, por una parte, fue considerada para efectos de una disminución en el cálculo de la cantidad a la que se aplicaría la tasa, mientras que, por la otra, dicha erogación fue considerada posteriormente a la determinación de la utilidad fiscal, resguardando los intereses de los trabajadores en torno a su derecho al reparto de utilidades.”

229. De acuerdo con lo anterior, es infundado el planteamiento propuesto por la sociedad recurrente.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

230. En el apartado C, se aduce por las quejas violación al principio de igualdad, ya que el último párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta únicamente permite que se disminuyan de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Referida Ley [previsión social, aguinaldo, PTU, cajas de ahorro, horas extra, entre otros].
231. En cambio, señala que al no haberse incluido otros conceptos que pagan los trabajadores y representan ingresos exentos para los trabajadores como son aportaciones para la creación de fondos de pensiones y jubilaciones del personal complementarias a las establecidas por la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, genera una desigualdad de trato.
232. Esta Primera Sala ha procedido a delimitar conceptualmente el derecho de igualdad en la tesis aislada CXXXVIII/2005, que establece:

“IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO. El derecho fundamental a la igualdad instituido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pretende generar una igualdad matemática y ciega ante las diferentes situaciones que surgen en la realidad, sino que se refiere a una igualdad de trato ante la ley. Si bien el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador. Además, la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de "términos de comparación", los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad⁷⁴.

233. Del anterior concepto se coligen diversas premisas, de entre las cuales destaca -para efectos de emprender el análisis constitucional del precepto reclamado-, la relativa al carácter relacional, instrumental o adjetivo del derecho fundamental de igualdad, pues se predica al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una

⁷⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 40.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

pluralidad de "términos de comparación" (*tertium comparationis*), los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad.

234. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.
235. Por ende, el primer paso para proceder a verificar el cumplimiento del derecho a la igualdad es la elección del término de comparación.
236. Además, esta Primera Sala también ha señalado cuáles son los criterios para determinar si el legislador respeta o no el derecho fundamental de igualdad, tal y como se concluye de la jurisprudencia 55/2006, que es del tenor siguiente:

“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”.⁷⁵

237. En síntesis, los criterios para determinar cuándo se cumple con el derecho de igualdad, son:

- a) Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
- b) Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.
- c) La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, esto se puede reducir en la expresión el fin no justifica los medios, y menos si éstos guardan una relación desmedida para los propósitos que se buscan alcanzar.

238. En este orden de ideas, lo procedente es analizar si efectivamente existe el trato diferencial alegado por la recurrente, para lo cual, en primer lugar debe determinarse si el término de comparación propuesto resulta idóneo para tal fin, esto es, debe realizarse un juicio de igualdad o equiparación entre los sujetos, respecto de los que se aduce el trato desigual para verificar si pueden compararse u homologarse -una vez que se advierta esta situación, se estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador guarda congruencia con la

⁷⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

norma-. Para efectuar dicho análisis, es importante atender a las características que distinguen a cada una de las entidades o sujetos.

239. La fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como un concepto no deducible los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.
240. De dicha porción normativa, se advierte que el legislador federal estableció de forma global como concepto no deducible a los pagos efectuados por patrones en la medida que constituyen ingresos exentos para los trabajadores, sin hacer distinción o exclusión alguna.
241. Por ende, la lectura que realiza la parte quejosa de dicha disposición legal es incorrecta, pues desde su percepción únicamente se incluyen en dicha disposición conceptos tales como previsión social, aguinaldo, PTU, cajas y fondos de ahorro, horas extras, prima vacacional y dominical.
242. A partir de esta distinción que realizan las quejas es que plantea el escenario de desigualdad de trato al sostener que no están incluidas las aportaciones efectuadas por patrones para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal y complementarias a las establecidas en la Ley del Seguro Social no obstante que también representan ingresos exentos para el trabajador.
243. Sin embargo, al plantear situaciones que no están previstas de esta manera en las disposiciones confrontadas, esta Primera Sala se encuentra impedida para realizar el análisis de igualdad en los términos propuestos, pues no existe elemento jurídico alguno que permita concluir –como lo hace la parte quejosa– que los conceptos: previsión social, aguinaldo, PTU, cajas y fondos de ahorro, horas extras, prima vacacional y dominical si son elementos que deben disminuirse para determinar la base gravable para el reparto de utilidades a los trabajadores, mientras que las aportaciones para creación o incrementos de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones del personal no constituyen pagos disminuibles, pues se reitera, la fracción XXX del artículo 28 de la Ley

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

del Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 9 de dicho ordenamiento legal prevén de manera integral que deben disminuirse de los ingresos acumulables para efectos de cálculo de la PTU: *“Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador”*.

244. En tales condiciones, al derivar de una lectura incorrecta el planteamiento de igualdad, esta Sala se encuentra impedida para realizar el escrutinio en los términos propuestos.
245. Por otra parte, en el apartado D, las quejas sostienen que existe violación al principio de retroactividad, toda vez que elimina la posibilidad de disminuir del cálculo para la determinación de la PTU, la pérdida cambiaria derivada de deudas o créditos en moneda extranjera cobrados con posterioridad a la fecha de exigibilidad.
246. Tal planteamiento resulta **infundado**.
247. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la Constitución Federal le confiere, determina anualmente las contribuciones del ejercicio fiscal correspondiente de manera que su modificación o eliminación hacia el futuro no implica afectar situaciones anteriores.
248. Por ello, no se puede alegar una violación al principio de irretroactividad, pues no se tiene el derecho adquirido a disminuir de manera perpetua un concepto para el cálculo de la base gravable.
249. De esta forma, al no constituir la disminución de la pérdida cambiaria derivada de créditos o deudas un derecho adquirido por los contribuyentes que determinan PTU, no se vulnera el principio de retroactividad por lo que el legislador federal puede válidamente diseñar la forma en que se debe cumplir con el mandato contenido en el artículo 123 constitucional.

Análisis del inciso E. Violación al derecho al desarrollo integral y a un nivel de vida adecuado y digno contenidos en los artículos 9 y 26 de la CADH.

250. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.
251. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.
252. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.⁷⁶

⁷⁶ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.
(...).”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

253. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones –artículo 73, fracción VII–⁷⁷, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos –artículo 31, fracción IV–⁷⁸.
254. En ese contexto, en la jurisprudencia 2a./J. 1/2009, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”⁷⁹, [que esta Primera Sala comparte] se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.
255. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno relacionado con el crecimiento económico, la competitividad y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a

⁷⁷ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.
(...).”

⁷⁸ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...)”

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

⁷⁹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 167856. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, febrero de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 1/2009. Página: 461.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.

256. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

257. Lo anterior se desprende de la **jurisprudencia 1a./J. 39/2006**, de rubro: "INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA."⁸⁰

258. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes resultan **inatendibles**, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.

259. Al respecto, deben tenerse presentes las consideraciones del Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014⁸¹, las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

("...)

Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

⁸⁰ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174710. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, julio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 39/2006. Página: 65.

⁸¹ Resuelta en sesión de 26 de agosto de 2014, por mayoría de 8 votos a favor, en contra de los emitidos por la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero y el Ministro José Ramón Cossío Díaz, ausente el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.

La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.

Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.

Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.

La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.

Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.

Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.

De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.

Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.

En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.

Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros, las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.

Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.

Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.

Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar.

(...).”

260. De lo anterior, se advierte que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.
261. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.
262. De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad, entre otros propósitos, deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan. Es decir, los instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.
263. Así, el sistema fiscal que se fije, *per se*, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, del grado de competitividad del sector productivo o de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.

264. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.
265. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.
266. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.
267. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación o la continuación de tratamientos o regímenes tributarios especiales que en un principio pudieron atender a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

268. Consecuentemente, son **infundados** los argumentos analizados, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad, el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.

269. Por consiguiente, si la medida legislativa impugnada no implica un atentado en contra del **crecimiento económico**, de la **competitividad** y una **justa distribución del ingreso y la riqueza**, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.

Análisis del Séptimo concepto de violación de la demanda de amparo. Inconstitucionalidad e inconvencionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

270. En primer lugar, resulta necesario transcribir el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, cuya inconstitucionalidad reclaman las quejasas.

“Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

271. La medida legislativa regula la forma en que se podrán aplicar los beneficios previstos en los tratados para evitar la doble tributación en los que México es parte por parte de los causantes del impuesto sobre la renta.
272. Los requisitos a que se encuentra condicionada la aplicación de los beneficios contenidos en los tratados para evitar la doble tributación, consisten: **a)** que los contribuyentes que pretenden su aplicación acrediten ser residentes en el país de que se trate; y, **b)** cumplan –además– con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
273. Especial énfasis realizó el legislador federal en la necesidad de que los contribuyentes [que deseen acceder al beneficio de los instrumentos internacionales] deben presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación⁸², o bien, de presentar el dictamen de estados financieros en aquellos casos en que se

⁸² **Artículo 32-H.** Los contribuyentes que a continuación se señalan deberán presentar ante las autoridades fiscales, como parte de la declaración del ejercicio, la información sobre su situación fiscal, utilizando los medios y formatos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a **\$791,501,760.00**, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Artículo 32-I. El Servicio de Administración Tributaria

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de dicho ordenamiento federal.

274. Por lo que respecta a las operaciones que se realicen entre partes relacionadas, señala la disposición impugnada, que la autoridad fiscal podrá solicitar al residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, lo que se deberá realizar mediante la manifestación bajo protesta de decir verdad, firmada por su representante legal, en el que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales e pretende aplicar los beneficios del tratado se encuentran gravados en el país de residencia, debiéndose indicar para ello las disposiciones fiscales aplicables así como la documentación que se considere necesaria para tal efecto.
275. En relación con la materialización de los beneficios que se pueden aplicar, refiere la disposición impugnada que “[E]n los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en caso de que el retenedor aplique tasas mayores a señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.”
276. Ahora bien, la parte quejosa expresa en su demanda de amparo, los argumentos que demuestran –desde su percepción– la inconstitucionalidad de la medida legislativa analizada.

A.1 Violación al principio de legalidad y seguridad jurídica.

277. Establecen las quejas [A.1.1] que el primer párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera las garantías de legalidad y seguridad jurídica, ya que dicha norma está dirigida al residente en el extranjero, quien no está obligado a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación ni mucho menos a presentar el dictamen de estados financieros ejerciendo la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, en virtud de que ninguna de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

estas disposiciones le son aplicables, a menos de que sea un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

278. Por tanto, precisa que en caso de tratarse de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el mencionado artículo 4 deviene en una norma de imposible cumplimiento ya que dicho residente incumpliría los requerimientos del primer párrafo lo cual se traduce en una imposibilidad de aplicar los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.

279. **A.1.2.** Refiere la parte quejosa que en caso de que se interprete [de lo dispuestos por el artículo 4, primer párrafo Ley del Impuesto sobre la Renta] que el obligado a cumplir con los requisitos mencionados fuera el residente en territorio nacional, en su carácter de retenedor, se vulnera la garantía de seguridad jurídica al desconocer con exactitud si la norma le es aplicable o no bajo esta interpretación.

280. En tal caso, refiere que la legislación doméstica impone mayores obligaciones a los requisitos previstos en los tratados, lo que se traduce en un incumplimiento del Estado Mexicano con sus compromisos internacionales con base en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, suscrita por México.

281. **A.1.3** Refiere la parte quejosa que la disposición le genera inseguridad jurídica pues no sabe con certeza quien está obligado a cumplir con los requisitos ahí previstos, quedando a la arbitrariedad de la autoridad fiscal la determinación del cumplimiento o incumplimiento de la norma por el residente en territorio nacional.

A.2 Impugnación del segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

282. **A.2.1** Refieren las quejas que el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de legalidad y seguridad jurídica al generar incertidumbre para el retenedor toda vez que la autoridad fiscal podrá solicitar o no en sus operaciones con partes relacionadas a los residentes en el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

extranjero el acreditamiento de la doble tributación jurídica mediante la presentación de la manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, estableciendo requisitos adicionales a los residentes en el extranjero.

283. Añade, que la porción normativa reclamada tampoco deja en claro cuál es la consecuencia jurídica del incumplimiento del residente en el extranjero y por lo tanto las implicaciones que generará para el residente en territorio nacional.

284. Los argumentos expresados por las quejas, resultan **infundados**.

285. Esta Primera Sala reconoce que a través de los convenios para evitar la doble imposición celebrados entre México y otros países, se han incorporado reglas de tributación aplicables para aquellos sujetos que sean residentes en los estados contratantes, conteniéndose diversos beneficios entre los que destacan: a) acreditamientos, b) tasas reducidas cuya aplicación dé lugar a una tributación menor en relación con el impuesto exigido en la ley doméstica de cada estado, c) recuperación de cantidades pagadas en exceso por aplicar una tasa de retención mayor a la contemplada en el Convenio Internacional, d) exenciones, etc.

286. Dichos cuerpos jurídicos internacionales tienen la validez jurídica otorgada por la Constitución Federal, en razón de que han sido firmados por el Estado mexicano y ratificados por el Senado de la República, en términos de los artículos 76, fracción I, y 89, fracción X, constitucionales, así como que respetan claramente lo preceptuado por el numeral 15 de la Constitución Política.

287. Por ende, los convenios en comento fungen como instrumentos jurídicos de carácter internacional al que válidamente pueden acudir los contribuyentes en general, a fin de aplicar los beneficios en él contenidos, en la medida que se reúnan los requisitos, términos y condiciones establecidos por el legislador federal para tal efecto.

288. Ahora bien, la aplicación de un tratado internacional para evitar la doble imposición, debe verse desde dos perspectivas: la primera implicará para los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

particulares un beneficio en relación con el trato previsto en la legislación fiscal aplicable, que en todo caso se traducirá en una tasa de causación menor, una exención, la permisión de acreditar el impuesto pagado en el extranjero, entre otros; una segunda perspectiva implicará para el país una renuncia –total o parcial- a su potestad tributaria y como consecuencia mayor será el reto para cumplir con el postulado constitucional de sufragar el gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

289. Como se anticipó, la norma impugnada regula los requisitos y obligaciones formales que deben cumplirse para que la obligación de pago surgida a la luz de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueda aminorarse con los beneficios previstos en los convenios internacionales suscritos por México para evitar la doble tributación, estos requisitos se encuentran perfectamente delimitados por el legislador federal.

290. Entonces, dado que el beneficio que prevé el artículo 4° de la Ley del Impuesto se traduce en la aplicación de una tasa preferencial o en acreditar contra la cantidad que le corresponda enterar el impuesto pagado en el extranjero, es claro que este irradia en los sujetos pasivos de la relación tributaria pues son estos quienes se ven beneficiados con el trato preferencial al soportar una carga contributiva en su patrimonio menor a la que les correspondería conforme a la ley federal.

291. En tal virtud, es cierto que cuando el sujeto pasivo tiene el carácter de residente en el extranjero sin establecimiento permanente, las disposiciones que regulan las obligaciones formales para acceder al tratamiento benéfico no le resultan vinculantes.

292. Sin embargo, tal circunstancia no impide que la autoridad fiscal se allegue de la información y documentación necesaria que le permita corroborar la correcta aplicación del beneficio en cuestión.

293. Por ello, es que el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación, en su fracción V, obliga a cualquier persona moral residente en México que haya celebrado operaciones con residentes en el extranjero a presentar declaración

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

informativa respecto de dichas operaciones realizadas con el extranjero, pues a partir de tales requisitos podrá la autoridad hacendaria constatar que el beneficio se aplicó de manera adecuada.

294. Ello tiene sentido en la medida que el beneficio aplicado representa una merma en la recaudación del fisco federal, de manera que el diseño de la medida legislativa impugnada tiene por objeto garantizar un uso adecuado del beneficio en cuestión para los sujetos pasivos del impuesto que acrediten ser residentes en países que tengan firmado con México un tratado para evitar la doble tributación.

295. Así, al estar en presencia de una disposición que regula un beneficio para el causante del impuesto sobre la renta [que es residente en un país con el que México tiene celebrado un tratado para evitar la doble tributación], no se desprende ambigüedad en la medida legislativa impugnada en cuanto a los sujetos que deben cumplir con las condiciones para acceder al beneficio respectivo, pues al materializarse éste sobre la contribución causada en México el legislador federal dispuso una serie de requisitos y condiciones cuyo fin es dotar de herramientas a la autoridad hacendaria para corroborar que el uso de la tasa preferencial ha sido adecuado.

296. Para cumplir con tal finalidad, es evidente que los requisitos y obligaciones formales deben ser cumplidas por el retenedor a quien sí le resultan vinculantes las disposiciones que establecen obligaciones formales relacionadas con las operaciones realizadas con el residente en el extranjero.

297. A partir de tales consideraciones resulta infundado el planteamiento de las quejas cuando advierte que la disposición legal impugnada constituye una norma de imposible cumplimiento ya que al estar dirigida al residente en el extranjero este no podría cumplir con las condiciones impuestas por el legislador [presentar declaración informativa o dictamen de estados financieros] lo que hace imposible acceder a los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

298. Incluso, que el sujeto pasivo del tributo soporte una carga tributaria en su patrimonio en términos de lo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta -sin poder hacer uso del beneficio de los tratados internacionales-, no genera por sí mismo un escenario de inconstitucionalidad en la medida que su obligación de pago es equivalente a la que resienten los residentes en México por los ingresos derivados de la misma operación.

299. Retomando el tema del sujeto obligado a la obligación formal de informar a la autoridad hacendaria sobre las operaciones realizadas con residentes en el extranjero, del texto del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación claramente se advierte los siguientes supuestos:

- a)** Deben presentar declaración informativa quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos acumulables declarados sean iguales o superiores a \$644.599,005.00 (seiscientos cuarenta y cuatro millones quinientos noventa y nueve mil y cinco pesos M/N).⁸³
- b)** Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c)** Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.
- d)** Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

300. Este último supuesto es importante para el análisis de la disposición impugnada, pues en la medida que la sociedad [residente en México] realice operaciones con residentes en el extranjero se encuentra vinculada a presentar la declaración a que se refiere el artículo 32-H del Código Fiscal de la

⁸³ Esta cantidad se actualiza en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización respectivo. Artículo 32-H, fracción I, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Federación informando sobre aquellas operaciones que hubiere llevado a cabo con residentes en el extranjero.

301. Relacionando dicha obligación con el texto del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es evidente que el requisito de presentar declaración informativa es una condición formal impuesta al residente en territorio nacional o retenedor del impuesto, a fin de que el Estado Mexicano esté en aptitud de resguardar su potestad tributaria, impidiendo una aplicación indebida de los beneficios de tratados internacionales.
302. Consecuentemente, es infundado que se atribuya a la medida legislativa impugnada violaciones al principio de certidumbre jurídica, así como caracterizarla como una norma de imposible cumplimiento, pues ello deriva de la incorrecta lectura e interpretación que efectúan las quejas.
303. En otro orden de ideas, expresan las quejas [A.1.2 y A.1.3] que en caso de que se interprete que es el retenedor quien debe cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ello contraviene el texto del artículo 133 constitucional, dado que una ley federal estaría transgrediendo lo previsto en un tratado internacional el cual se encuentra en una jerarquía superior respecto de las leyes generales. Además, subrayan las quejas que en el caso de que el residente mexicano se ubicara en el supuesto de retener el impuesto derivado de un pago realizado a un residente en el extranjero, se vulnera la garantía de legalidad y seguridad jurídica ya que al ser responsable solidario por el monto de la contribución podría darse el caso que se le requiera por el fisco federal el cumplimiento de la obligación dejando en estado de indefensión a dicho contribuyente dado que desconoce su verdadera obligación respecto de la operación de que se trate.
304. Tales planteamientos son **infundados**.
305. Como se anticipó, es importante tener en cuenta la necesidad para el estado mexicano de contar con mecanismos de control que otorguen certeza de que los beneficios realmente sean aplicados por los sujetos que cumplan con las condiciones impuestas en los instrumentos internacionales.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

306. La OCDE al diseñar las acciones de implementación del Plan BEPS⁸⁴, hizo especial énfasis en las empresas multinacionales quienes actualmente representan una gran proporción del producto interno bruto mundial. Del mismo modo, el comercio entre empresas representa una proporción creciente del comercio en general. La globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matriarcal y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector de servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distintas de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas.

307. Estos fenómenos han creado oportunidades para que los grupos de sociedades multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria lo que ha convertido en una cuestión de crítica para todas las partes:

- Los gobiernos se ven perjudicados. Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento. La aplicación indebida de beneficios por parte de los causantes socava la integridad del sistema tributario, ya que la percepción generalizada -incluidos algunos contribuyentes- consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. La asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.

⁸⁴ BEPS por sus siglas en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting*), Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Los contribuyentes se ven perjudicados a título individual. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante la aplicación de convenios internacionales, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.
- Las empresas que solo operan en mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que estas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones –aunque permitidas- derivadas de la aplicación de beneficios contenidos en tratados internacionales.

308. Derivado de lo anterior, esta Primera Sala estima que la imposición de requisitos para la aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en sí misma no resulta inconstitucional, porque la medida legislativa impugnada no prohíbe acceder a los beneficios contenidos en los tratados internacionales para evitar la doble imposición, todo lo contrario, los requisitos establecidos: a) acreditar residencia en el país con el que México tenga celebrado convenio para evitar la doble imposición; b) presentación de la declaración informativa prevista en el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o, en su caso, el dictamen de estados financieros más allá de establecer una carga arbitraria a los particulares, constituyen herramientas que permiten a la autoridad hacendaria realizar mejor su función de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y constatar que no se haga uso indebido de los beneficios contenidos en los instrumentos internacionales.

309. En este tenor la circunstancia de sujetar la aplicación de los citados beneficios a diversos requisitos formales no resulta, *per se*, inconstitucional en la medida que tales requisitos no sean arbitrarios o injustificados, sino que resulten necesarios para que la autoridad exactora pueda realizar mejor su función de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

verificar el acatamiento estricto del mandato constitucional contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

310. Sostener el criterio contrario implicaría la eliminación de todo requisito formal establecido en la ley para la aplicación de los beneficios de los tratados, además de resultar inadmisibile porque impediría la función de comprobación de la autoridad hacendaria al no contar con la información necesaria para ello y, por ende, haría nugatorio la obligación de "contribuir al gasto público", de la manera proporcional y equitativa "que establezcan las leyes".
311. Por tanto, en el caso de los beneficios previstos en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, únicamente podrán irradiar de manera positiva por el causante del impuesto sobre la renta siempre que se cumplan los requisitos impuestos en la legislación federal impugnada, pues sólo así se optimiza la razón de ser de dicha disposición, a saber: "facilitar o coadyuvar para que la autoridad hacendaria realice cabalmente su función fiscalizadora", de ahí que en este aspecto deba concluirse que el cumplimiento de las medidas previstas por el legislador federal en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta constituyen requisitos de observancia obligatoria, sin los cuales no sería posible garantizar que los supuestos de beneficio sean aplicados por quienes verdaderamente tienen derecho a ello.
312. Por otra parte, es infundado el planteamiento de las quejas cuando aducen que la medida legislativa impugnada representa una norma imperfecta pues no queda definido si su incumplimiento acarrea la inaplicación del beneficio pretendido.
313. Ya se enfatizó por esta Primera Sala en la necesidad e importancia de que la autoridad hacendaria cuente con elementos que le permitan comprobar la debida aplicación de un beneficio contenido en un tratado internacional suscrito por México. El incumplimiento de aportar la información necesaria para comprobar dicha situación no podría derivar en una indefinición, como sugieren las quejas, porque esa consideración conduciría a extremos absurdos como el hecho de no presentar dicha declaración, y pretender que ese incumplimiento no es relevante, pues según la recurrente el legislador no delimitó quien es el

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

sujeto obligado a presentar dicha información al fisco federal, o no estableció la consecuencia de dicho incumplimiento.

314. Ese planteamiento de las quejas carece de fundamento, pues si las declaraciones informativas tienen como finalidad dotar a las autoridades fiscales de elementos que les permitan llevar a cabo su función fiscalizadora, entonces debe concluirse que, como ya se dijo, tratándose de beneficios para evitar doble tributación únicamente resultarán procedentes siempre que el retenedor proporcione la información requerida, en las fechas que la ley determine.
315. De acuerdo con lo anterior, deviene inexacto lo aducido por las quejas en el sentido de que los preceptos impugnados son omisos en regular las consecuencias jurídicas de los supuestos normativos que contienen, en virtud de que no era necesario que las disposiciones legales impugnadas señalaran literalmente que no cumplir con las obligaciones formales impuestas tendría como consecuencia el rechazo del beneficio contenido en el instrumento internacional, pues dicha consecuencia se deriva de manera lógica e inmediata de la propia disposición impugnada.
316. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es la sufragación de los gastos públicos, tanto de la Federación, como de la Ciudad de México, entidades federativas y municipios, dentro de un marco legal, que garantice que el tributo sea proporcional y equitativo. Así, es viable afirmar que el sistema tributario está integrado por diversos ordenamientos legales a través de las cuales se cumple con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.
317. La creación del mencionado sistema tributario, por disposición constitucional, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, por lo que se le debe reconocer a éste un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

318. En tal virtud, debe señalarse que el poder tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, más no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

319. Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la siguiente tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno:

"GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. "EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS "EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA. El "artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los "Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador "ordinario la facultad de determinar cómo y en qué "forma los mexicanos deben contribuir al gasto "público. El legislador tiene facultad para "seleccionar el objeto del tributo siempre que éste "satisfaga los principios establecidos en la "Constitución. El precepto constitucional señalado "no establece como requisito que los gravámenes "se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al "capital. Al no existir restricción constitucional en "este sentido el Estado está facultado para gravar "erogaciones o gastos en dinero o en especie que "revelen capacidad contributiva de quienes los "efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser "objeto de imposición por parte del Estado".⁸⁵

320. Así como la tesis aislada de la Primera Sala:

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE "ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE "CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO "LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El Texto "Constitucional establece que el objetivo del "sistema tributario es cubrir los gastos públicos de "la Federación, del Distrito Federal y de los Estados "y Municipios, dentro de un marco legal que sea "proporcional y equitativo, por ello se afirma que "dicho sistema se integra por diversas normas, a "través de las cuales se cumple con el mencionado "objetivo asignado constitucionalmente. Ahora "bien, la creación del citado sistema, por "disposición de la Constitución Federal, está a "cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que "debe reconocérsele un aspecto legítimo para "definir el modelo y las políticas tributarias que en "cada momento histórico cumplan con sus "propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto "que existen ciertos límites que no pueden "rebasarse sin violentar los principios "constitucionales, la vigencia del principio "democrático y la reserva de ley en materia "impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el "diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, "pertenece al ámbito de facultades legislativas y "que, como tal, lleva aparejado un margen de "configuración política -amplio, mas no ilimitado-, "reconocido a los representantes de los "ciudadanos para establecer el régimen legal del "tributo, por lo que el hecho de que en un "determinado

⁸⁵ No. Registro: 820.118. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 19-21, julio-septiembre de 1989. Tesis: P. 38. Página: 49.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

momento los supuestos a los que "recurra el legislador para fundamentar las "hipótesis normativas no sean aquellos vinculados "con anterioridad a las hipótesis contempladas "legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y "cuando con ello no se vulneren otros principios "constitucionales"⁸⁶.

321. En consecuencia, apreciando que la determinación de los requisitos para poder hacer uso de los beneficios de los tratados suscritos por México para evitar la doble imposición se circunscribe en este margen de configuración del sistema tributario, esta Primera Sala no estima que, en sí misma, resulte inconstitucional la decisión de establecer requisitos y condicionantes al sistema de beneficios –tasas preferenciales- previstas en los referidos instrumentos internacionales.
322. En el apartado B las quejas establecen que el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los derechos y garantías de prohibición de penas inusitadas y trascendentales.
323. Tal violación al artículo 22 constitucional, ocurre cuando el legislador federal deja al arbitrio de la autoridad fiscal la posibilidad de imponer a la parte quejosa una pena inusitada y trascendental en relación con el posible incumplimiento que de las obligaciones fiscales incurra el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando sea su parte relacionada.
324. Dicho planteamiento es **infundado**.
325. Negar la aplicación de un beneficio previsto en un tratado para evitar la doble tributación por incumplir con las reglas impuestas para ello, no tiene el carácter de pena infamante o inusitada y trascendental de las proscritas en el artículo 22 de la Constitución, por lo siguiente:
326. El primer párrafo del artículo 22 constitucional establece que quedan prohibidas, entre otras, las penas inusitadas y trascendentales:

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

⁸⁶ No. Registro: 175.429. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, marzo de 2006. Tesis: 1a. XLIX/2006. Página: 210.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

(...)

327. En relación con lo anterior, el Pleno de este Alto Tribunal ha emitido la siguiente jurisprudencia:

Registro: 188,555
Época: Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Octubre de 2001
Tesis: P./J. 126/2001
Página: 14

“PENA INUSITADA. SU ACEPCIÓN CONSTITUCIONAL. Según el espíritu del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el término inusitado aplicado a una pena no corresponde exactamente a la acepción gramatical de ese adjetivo, que significa lo no usado, ya que no podría concebirse que el Constituyente hubiera pretendido prohibir la aplicación, además de las penas que enuncia el citado precepto 22, de todas aquellas que no se hubiesen usado anteriormente; interpretar gramaticalmente el concepto, sería tanto como aceptar que dicha disposición constituye un impedimento para el progreso de la ciencia penal, pues cualquier innovación en la forma de sancionar los delitos implicaría la aplicación de una pena inusitada. Así, por pena inusitada, en su acepción constitucional, debe entenderse aquella que ha sido abolida por inhumana, cruel, infamante y excesiva o porque no corresponde a los fines que persigue la penalidad”

328. De acuerdo con ese criterio, se considera que una pena inusitada es aquella inhumana, cruel, infamante y excesiva o que no corresponde a los fines que persigue la penalidad y entre las penas inusitadas, se encuentran las penas infamantes.

329. Conforme al Diccionario de la Real Academia Española, se entiende por infamante y por la conducta de infamar, lo siguiente:

“infamante. P.a. de infamar. Que infama. 2. Adj. Que causa deshonra”.

“infamar. (Del latín infamare) tr. Quitar la fama honra y estimación a una persona o cosa personificada”.

330. Por su parte, la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México ha definido así a la difamación:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

“DIFAMACIÓN. I. De difamar. Desacreditar a uno respecto a terceros. Supone un ataque a la fama o reputación de una persona; es decir, rebajar a alguien en la estima o concepto que los demás tienen de él [...]”. (Enciclopedia Jurídica Mexicana, Editorial Porrúa, México 2002, Tomo D-E, página 527)”.

331. De las anteriores definiciones se puede concluir que las penas infamantes son aquellas que atacan la fama o reputación de una persona, buscando deshonrarla o desacreditarla permanentemente respecto a terceros; lo cual está prohibido por el artículo 22 constitucional.
332. Sin embargo, la inaplicabilidad de un beneficio contenido en un instrumento internacional no constituye una pena infamante, porque su finalidad no es el sancionar al contribuyente, sino que la finalidad de dicha norma es garantizar y eficientar la función fiscalizadora de la autoridad hacendaria a través de la información y documentación que le permita corroborar que no se ha hecho un uso indebido de los beneficios contenidos en los tratados para evitar la doble tributación.
333. Es aplicable por analogía la siguiente tesis de jurisprudencia:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LAS PUBLICACIONES CON LOS DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYEN UNA PENA QUE DEBA RESPETAR LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS⁸⁷. El citado precepto legal prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. En esos términos, se concluye que las publicaciones con los datos de los contribuyentes a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, únicamente tienen como finalidad que la autoridad dé a conocer que existe aquella presunción, para que tengan oportunidad de desvirtuarla

⁸⁷ Época: Décima Época, Registro: 2010621, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.), Página: 277.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

y, posteriormente, declarar una realidad jurídica (sobre la inexistencia de las operaciones celebradas con esos contribuyentes) respecto de lo cual, los terceros relacionados también pueden hacer valer lo que a su derecho corresponda, sin que tales publicaciones constituyan una pena que deba respetar los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

334. Por lo cual, son **infundados** los argumentos en los que se reclama la violación al principio de presunción de inocencia y de imposición de una pena inusitada.

335. En el apartado C. las quejas refieren violación al principio de equidad tributaria, en la medida que el párrafo segundo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente prevé que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas podrán ser requeridos para que acrediten la existencia de una doble tributación, por lo que sólo a ellos [y no a quienes realicen operaciones con partes independientes] se les estaría negando la posibilidad de aplicar los beneficios contenidos en los tratados para evitar la doble tributación.

336. Tal planteamiento es **infundado**, conforme a lo siguiente:

337. El principio de equidad tributaria que se establece en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago. En relación con esa concepción del principio de equidad en materia tributaria, el Tribunal Pleno estableció el siguiente criterio de jurisprudencia:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

338. En relación con el principio de equidad tributaria, que autoriza un trato desigual para quienes, precisamente, se colocan en una situación distinta frente a la ley, el Tribunal Pleno estableció las siguientes tesis de jurisprudencia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

339. En ese orden de ideas, para emprender un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo.
340. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos comparados
341. En el caso que se analiza, las quejas confrontan la desigualdad que existe entre partes independientes y partes relacionadas, pues sobre las primeras la medida legislativa impugnada exige que se acredite la existencia de una doble tributación mientras que a las mencionadas en segundo término no contempla tal situación.
342. Como se anticipó, para que exista violación al principio de equidad, los sujetos de impuesto deben estar contemplados en igualdad de circunstancias y en ellas recibir un trato distinto con respecto de sus iguales, cuestión que no sucede en el caso que plantean las quejas, toda vez que el tipo de contribuyentes con el que desea ser comparado atiende a circunstancias diversas a las de él, por

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

lo que es infundado el argumento esgrimido ya que tal es la diferencia que existe entre los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas de aquellos que igualmente realizan operaciones pero de partes independientes que al tener distinta naturaleza se encuentran en situaciones diferentes.

Análisis de los apartados D, E y F. Violación a los derechos de desarrollo integral y a un nivel de vida digno y adecuado y al derecho de propiedad.

343. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.

344. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.

345. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.⁸⁸

346. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones –artículo 73, fracción VII–⁸⁹, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos –artículo 31, fracción IV–⁹⁰.

347. En ese contexto, en la jurisprudencia **2a./J. 1/2009**, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”⁹¹, [que esta Primera Sala comparte] se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

348. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno

⁸⁸ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.
(...).”

⁸⁹ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.
(...).”

⁹⁰ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

⁹¹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 167856. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, febrero de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 1/2009. Página: 461.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

relacionado con el crecimiento económico, la competitividad y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.

349. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

350. Lo anterior se desprende de la **jurisprudencia 1a./J. 39/2006**, de rubro: “INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.”⁹²

351. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan **inatendibles**, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.

352. Al respecto, deben tenerse presentes las consideraciones del Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014⁹³, las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

“(…)

Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional

⁹² **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174710. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, julio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 39/2006. Página: 65.

⁹³ Resuelta en sesión de 26 de agosto de 2014, por mayoría de 8 votos a favor, en contra de los emitidos por la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero y el Ministro José Ramón Cossío Díaz, ausente el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.

La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.

Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.

Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.

La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.

Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.

La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.

De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.

Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.

En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.

Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros, las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.

Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.

Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.

Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.

De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar.

(...).”

353. De lo anterior, se advierte que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.
354. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.
355. De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad, entre otros propósitos, deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan. Es decir, los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.

356. Así, el sistema fiscal que se fije, per se, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, del grado de competitividad del sector productivo o de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.
357. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.
358. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.
359. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar porque esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.
360. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación o la continuación de tratamientos o regímenes tributarios especiales que en un principio pudieron atender a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

361. Consecuentemente, son infundados los argumentos analizados, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad, el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.

362. Por consiguiente, si la medida legislativa impugnada no implica un atentado en contra del crecimiento económico, de la competitividad y una justa distribución del ingreso y la riqueza, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.

Violación al derecho fundamental de propiedad.

363. Es **inoperante** el tópico que se propone, en cuanto a que los artículos reclamados vulneran el derecho a la propiedad, previsto en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

364. Esta Primera Sala al resolver el amparo el amparo en revisión ***** de la ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo De Larrea correspondiente a la sesión del veinticuatro de mayo de dos mil diecisiete y el amparo directo en revisión *****, correspondiente a la sesión de veintisiete de noviembre de dos mil trece, de la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, precisó que el derecho a la propiedad, como parte de los derechos fundamentales de las personas, “*debe ser entendido como el derecho que tienen las personas a ser propietarias y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin*

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre éste o aquel bien”.

365. Lo anterior implica que, el derecho a la propiedad constituye la prerrogativa de los sujetos a poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.
366. Con base en esa definición, se concluye que el tópico de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la propiedad no guarda vínculo alguno con la posibilidad de que se le permita aplicar los beneficios previstos en los tratados para evitar la doble tributación en los que México es parte.
367. Bajo ese esquema, se tiene que el tópico que nos ocupa es inoperante, pues la afectación al derecho a la propiedad –de la forma en que lo entiende tanto el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos como el diverso 27 de la Constitución General– está reservada para aquellos casos en donde las autoridades del Estado pretendan restringir a los gobernados el poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

Análisis del Octavo Concepto de violación. Inconstitucionalidad e inconveniencia de los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

368. En el año 1994, México se incorpora a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y a partir de las primeras reglas de precios de transferencia que dicho organismo realizó en 1995, nuestro país ha realizado diversas modificaciones a su legislación interna para establecer el concepto de “partes relacionadas” fijando especial énfasis en todas aquellas sociedades que realizan operaciones internacionales con empresas del mismo grupo.
369. La OCDE estableció que los países miembros debían desarrollar un marco normativo interno a fin de que las empresas multinacionales suministraran la información relativa a la asignación mundial de sus ingresos, su actividad económica y los impuestos pagados entre los países, fijando para ello un modelo estándar.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

370. No obstante, de acuerdo a los datos proporcionados por la OCDE, la recaudación mundial ha disminuido a niveles alarmantes, especialmente, como consecuencia de la sofisticada planeación que los grupos de sociedades transnacionales han implementado.
371. Consciente de la problemática que implicaban los diversos esquemas de planeación internacionales estructurados por las empresas transnacionales la OCDE se había ocupado de establecer recomendaciones tendentes a evitar el traslado de utilidades a jurisdicciones de baja imposición fiscal con el ánimo de evitar la erosión de la base tributaria del país de residencia.
372. Por ende, en respuesta a la problemática mundial, en 2014 la OCDE publicó el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, con el fin de combatir la aplicación de estrategias fiscales que erosionan la base impositiva de una jurisdicción, sin beneficiar a otra, dado el objetivo de trasladar las utilidades generadas por un grupo multinacional de empresas a una jurisdicción de baja o nula imposición fiscal.
373. Las medidas relacionadas con los estudios de precios de transferencia tienen como objetivo incorporar las recomendaciones realizadas por la OCDE y el grupo de países G-20 en el programa Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) cuyo objetivo es evitar la migración de utilidades jurisdicciones de baja imposición fiscal y con ello erosionar la base gravable de impuesto sobre la renta en nuestro país.
374. En el análisis de la problemática planteada no debe pasar por alto la importancia que tiene el hecho de que los ingresos con fuente en un régimen fiscal preferente, como regla general —y, de manera absoluta, en el caso de los “paraísos fiscales”— no podrán ser revisados, así como la necesidad de que, en un mundo globalizado, es lícito que el flujo de capitales enfrente las menores barreras posibles.
375. Con esto en mente, además del creciente desarrollo de la economía mundial y del incremento de las operaciones de comercio internacional, la OCDE observó diversas operaciones tributarias que provocaban la elusión y evasión fiscal,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

situaciones que a su vez impactaban en las finanzas de los Estados, al evitarse o disminuirse la carga efectiva en la fuente o residencia, de los ingresos objeto de gravamen.

376. Por lo anterior, se identificaron esas operaciones, desde una perspectiva normativa y fáctica, de manera oportuna, a fin de prevenir los efectos jurídicos de las prácticas de elusión y evasión fiscal, pero al mismo tiempo, establecer de forma congruente y válida las posibles disminuciones impositivas a partir de un gravamen objeto de las rentas mundiales. Así, el control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa que “administrar información”, de manera que la autoridad fiscal pueda controlar todo aquello de lo que tiene o pueda tener conocimiento.
377. Como parte de las acciones adoptadas por la OCDE y los países miembros del G20, dentro del plan de acción BEPS se llegó al acuerdo de que los países participantes, incluido México, implementen nuevos estándares relativos a la documentación e información en materia de precios de transferencia, los cuales aumenten la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades.
378. Ello es así, ya que de un contexto económico altamente internacionalizado resulta del todo inadmisibles para un Estado de Gobierno que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial puedan escapar al control y al cumplimiento de sus deberes fiscales.
379. Por ello, el Plan de Acción BEPS reconoció la importancia de que los Estados puedan obtener información que facilite el acceso a operaciones de gran relevancia, identificando así 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

380. En ese tenor, el Plan de Acción tiene por objetivo asegurar que los beneficiarios tributen en el lugar en que se realizan las actividades económicas que los generan y en donde se crea valor.
381. Es claro que México comparte la preocupación que evidencia la comunidad internacional, en torno al combate a las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva [como es el caso de la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades]; inclusive, debe valorarse en su justa dimensión el hecho de que México forme parte de la OCDE, organismo internacional que en mayor medida ha impulsado el establecimiento de medidas que se contrapongan a la proliferación de este tipo de prácticas —y que, inclusive, expresamente buscan que se desincentive acudir a la tributación vinculada a regímenes fiscales preferentes—, llevando a cabo recomendaciones, y recientemente el Plan de Acción BEPS, cuyos alcances se han incorporado a la legislación mexicana.
382. En esas condiciones, se aprecia que la legislación reclamada se encamina a gravitar sobre aquellos causantes que realizan pagos a personas, entidades o fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, conminándolos a determinar sus operaciones a valor de mercado para acceder a la deducibilidad de dicho pago.
383. Esta limitante encuentra su primera justificación en la necesidad de asegurar la recaudación, ante la posibilidad de que se acuda a vehículos que permiten la manipulación de la base y la elusión de la obligación fiscal.
384. En tal virtud, lo importante para efectos del análisis de constitucionalidad es constatar si el mecanismo particular de tributación —limitantes para la deducción de pagos efectuados a partes relacionadas o a personas cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRES— se encuentra en contra del sistema jurídico tributario, tal como fue constitucionalizado —porque derogaría un deber general de contribuir en condiciones igualitarias—, o si, por el contrario, constituye una delimitación legítima de dicho deber, en el marco de los propósitos particulares a los que se encamina la disposición reclamada.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

385. Ahora, en el Concepto de violación Octavo, la parte quejosa controvierte la limitante a la deducción de pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero, específicamente los artículos 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, 140 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
386. La línea argumentativa de la impugnación efectuada por las quejas consta de las partes siguientes:
387. En el apartado A desarrolla una Cuestión Previa sobre el Origen de la OCDE, la incorporación de México a dicho organismo, los medios de control instrumentados para regular los “Precios de Transferencia” y las recientes medidas adoptadas por la “Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”.
388. En el apartado B, se desarrollan argumentos generales que demuestran la inconstitucionalidad de las fracciones XXIII, XXIX y XXXI del artículo 28 del Ley de Impuesto sobre la Renta.
389. Así, en el punto B.1 se alude a la violación al derecho de proporcionalidad, basado en la premisa de que los pagos al extranjero que se realizan por contribuyentes mexicanos son deducciones estructurales, pues son erogaciones que se realizan a efecto de generar ingresos que son acumulables para efectos del ISR.
390. En el punto B.2 se desarrolla la violación a la garantía de equidad sustentado en el trato diferenciado que se efectúa a los pagos realizados a partes relacionadas con aquellos que se efectúan a partes independientes, no obstante que ambos tienen la misma naturaleza.
391. En el punto B.3 se establece la violación al derecho de legalidad y seguridad jurídica, toda vez que para efectos de la deducción de los pagos efectuados al extranjero, el contribuyente que realiza el pago está condicionado la característica o régimen fiscal del recipiente del pago y/o el tratamiento que dicho pago tiene en el extranjero.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

392. Finalmente, en el punto B.4 se dice que las razones señaladas en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para incluir restricciones, condicionantes, limitantes y/o prohibiciones en materia de pagos efectuados a partes relacionadas únicamente evidencian la inconstitucionalidad de las disposiciones impugnadas.
393. En el apartado C se desarrollan argumentos específicos que pretenden demostrar la inconstitucionalidad de las restricciones, condicionantes, limitantes y/o prohibiciones en materia de pagos efectuados a partes relacionadas.
394. En el punto C.1 se señala que la fracción XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de equidad al prohibir y/o limitar la deducción de pagos al extranjero, por tipo de concepto por el que se hace el pago.
395. Refieren las quejas que sin justificación alguna, el Ejecutivo Federal y el legislador establecen limitantes para la deducción de pagos efectuados a residentes en el extranjero que controlen o sean controlados por el contribuyente por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, sin que se establezca tal limitante para otro tipo de pagos al extranjero, situación que evidencia el trato inequitativo que otorga la disposición.
396. En el punto C.2. las quejas refieren las violaciones en que incurre la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar que dicha porción normativa infringe el principio de no discriminación previsto en los tratados internacionales que México ha celebrado.
397. En el punto C.3 se alega violación del artículo 28, fracción XXIII en relación con el diverso 140, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria al establecer una carga tributaria ruinosa y exorbitante a los contribuyentes residentes en México que realizan pagos que no se ajustan al principio *arm's length*, a personas, entidades y figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES que sean partes relacionadas del pagador,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

mientras que para efectos del artículo 140, párrafo quinto de la referida ley, se consideran dividendos el ajuste a la materia de los precios de transferencia.

398. En el apartado C.4. Se establece que la limitante prevista en el artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el sentido de no poder deducir la parte de los pagos que corresponda a valores de mercado, deriva en una violación al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria.

399. Por su parte, en el apartado C.5. Se cuestiona la regularidad del artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta por vulnerar la garantía de equidad tributaria, al no existir justificación para que contribuyentes que realizan pagos a las personas, entidades y figuras jurídicas del extranjero sujetas a REFIPRES no se puedan deducir en su totalidad, mientras que contribuyentes que realizan pagos a personas o entidades no sujetos a este tipo de regímenes si pueden deducir su importe.

400. C.6. Violación a la garantía de equidad tributaria ya que el artículo 164, fracción I, en relación con el 140, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorgan un trato tributario similar a contribuyentes que se encuentran en distintas circunstancias, toda vez que contribuyentes que realicen pagos por cualquier concepto diverso a dividendos, como son regalías, intereses, servicios, entre otros (que sean objeto de ajustes de precios de transferencia) hechos a un no accionista, corresponden a contribuyentes que realizan operaciones que no guardan relación y, por ende, no debieran recibir el mismo trato.

401. Finalmente, en el apartado D, las quejas establecen que el artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de los derechos de propiedad privada, desarrollo integral en su arista de proporcionalidad y equidad, derecho a la libre competencia o competencia, derecho al desarrollo integral y derecho de igualdad ante la ley y a la no discriminación.

Análisis de proporcionalidad de los argumentos contenidos en los apartados B.1, C.3 y C.4.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

402. El artículo 31, fracción IV constitucional, dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público tanto de la Federación, como del Distrito Federal, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
403. Del precepto constitucional transcrito derivan diversas garantías de justicia fiscal, entre ellas, la relativa a la proporcionalidad de las contribuciones, que ha sido explicada por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia como aquel principio que consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.
404. Además, también el Tribunal Pleno ha dicho que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos y que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.
405. Ahora bien, de la lectura de las fracciones impugnadas se advierte [artículo 28, fracción XXIII] que el legislador condicionó la deducción de los pagos efectuados a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, a que se demuestre que el precio o monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.
406. Por su parte, en la fracción XXIX del referido precepto legal, el legislador federal prohibió la deducción de los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero. Tal prohibición no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

407. Finalmente, la fracción XXXI prohíbe la deducción de pagos por intereses, regalías o asistencia técnica que se realicen a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.
408. Esta normativa forma parte del conjunto de instrumentos legales con que cuenta la autoridad hacendaria y que permita hacer frente a los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Con su instrumentación el legislador federal identifica las acciones necesarias para mitigar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
409. De esta manera, el creador de la norma, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, estableció una serie de condicionantes o limitantes para deducir los pagos efectuados a personas o entidades cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRES o aquellos realizados a partes relacionadas cuando también sean deducibles para estas últimas.
410. Debe decirse que el hecho de que la deducción se condicione o limite al cumplimiento de determinados requisitos legales, se justifica en la medida en que, al constituir minoraciones de la base gravable, es necesario establecer mecanismos que impidan su empleo abusivo de manera que se eviten prácticas de elusión o evasión fiscal. Tales requisitos deben ser dispuestos por el legislador, pues si cuenta con libertad de configuración legislativa para establecer impuestos, con mayor razón la tiene para fijar las condiciones bajo las cuales pueden hacerse las minoraciones correspondientes.
411. En congruencia con lo anterior, puede afirmarse que el Plan de Acción BEPS, refiere que aunque las normas actuales funcionan bien en muchos casos, requieren que se las adapte para impedir la BEPS que resulta de las interacciones entre dos o más países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

412. Parte de las recomendaciones de la OCDE fue modificar las normas fiscales nacionales e internacionales con el fin de alinear más estrechamente la atribución de los ingresos con la actividad económica que los genera.
413. Como ya quedó establecido, la simple segregación de ingresos o deducciones (que son componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva) no resulta desproporcional en tanto que no implican necesariamente que se contribuya conforme a una capacidad económica irreal.
414. En este sentido, esta Suprema Corte advierte que si la deducción de los pagos efectuados a REFIPRES o a partes relacionadas fuese ilimitada, ello permitiría que los contribuyentes que no tengan una finalidad de tener renta, erosionen la base del impuesto, de manera que se dejaría de pagar impuesto sobre ingresos mediante una base tributaria con fines elusivos.
415. Ciertamente, las consecuencias fiscales a las que conlleva dicha regulación implican que los sujetos cumplan estrictamente con las disposiciones que regulan los precios de transferencia, y que los contribuyentes que no demuestren que pactaron sus operaciones a valor de mercado no puedan deducir los pagos realizados.
416. Al respecto, debe precisarse que las planeaciones fiscales que generan desplazamiento artificioso de ingresos a través de los precios de transferencia no podrán más que evitar que se incurra en prácticas perniciosas para la recaudación del Estado.
417. Con el fin de evitar lo anterior, el legislador federal incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta algunas de las recomendaciones emanadas del Plan BEPS, como se advierte de las disposiciones reclamadas que limitan y/o prohíben la deducción de pagos por gastos financieros o de híbridos.
418. Por ello, parte de las adecuaciones en el ámbito interno o doméstico conlleva la no inclusión de la deducción de los llamados desajustes híbridos, esto es, cuando el pago hecho por un contribuyente genera un gasto deducible en territorio nacional sin que la recepción de dicho pago genere una acumulación del ingreso en la jurisdicción del receptor.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

419. Como se precisó, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal obliga a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, al respecto, esta Suprema Corte estima que el establecimiento de medidas de control y en su caso, la prohibición de deducción, constituyen condiciones necesarias para lograr la anhelada proporcionalidad de la obligación tributaria.
420. En su núcleo básico, la fracción XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe entenderse como una restricción de deducir gastos (pagos) efectuados en territorio nacional cuando no existe certeza de que la recepción del ingreso dará lugar a su necesaria acumulación.
421. En tales condiciones, a juicio de esta Suprema Corte la medida resulta necesaria para evitar que se erosione la base gravable del impuesto en detrimento de la auténtica capacidad contributiva de los causantes; además dicha medida es racional, toda vez que dentro de los compromisos adquiridos contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se encuentra el relativo a incorporar normas relacionadas con la no deducibilidad de intereses, y otros gastos financieros, así como diversas condicionantes para deducir los pagos efectuados a una parte relacionada.
422. Bajo esta línea argumentativa, carece de razón lo alegado por las quejas en el sentido de que las autoridades hacendarias cuentan ya con facultades para determinar la simulación de actos jurídicos para fines fiscales efectuados con partes relacionadas.
423. Esto es, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla diversas medidas de control a fin de verificar específicamente que las operaciones entre partes relacionadas correspondan a operaciones reales en las que se utilicen valores de mercado, ello no impide que puedan adicionarse medidas que sean congruentes con las acciones puestas en marcha en el Plan de Acción BEPS para evitar la erosión de la base gravable pues en su conjunto dan coherencia al sistema tributario neutralizando cualquier margen de arbitrariedad en que pueda incurrir el particular.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

424. Así se desprende de la Acción 2, cuya parte esencial establece:

Acción 2.

Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: *i)* cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; *ii)* disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; *iii)* disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); *iv)* disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y *v)* cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación de normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar este tipo de normas a una transacción o estructura,

¿La medida legislativa respeta el principio de proporcionalidad?

425. Es cierto que el legislador debe reconocer aquellas deducciones que se traduzcan en una merma al patrimonio y que se encuentran relacionadas con el ingreso, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria.

426. Así, hay deducciones estructurales que se encuentran vinculadas con el ingreso y el legislador debe reconocerlas, pero ello no significa que no se puedan establecer modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones a la deducción, los cuales deben respetar el citado postulado.

427. Del análisis efectuado por esta Suprema Corte a la limitante prevista para la deducibilidad de los pagos efectuados a partes relacionadas y a sujetos o entidades con ingresos en regímenes fiscales preferentes, se advierte que resulta apegada al principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que dicha medida obedece principalmente a neutralizar los efectos de prácticas que tiendan a erosionar la base gravable o que trasladen indebidamente los beneficios. Tratándose de la deducción de intereses y otros gastos financieros,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

incluso se pueden crear excesivas deducciones en forma de interés para el prestatario sin la correlativa inclusión de los ingresos del prestamista.

428. Tales medidas se justifican en primer lugar por sus características especiales y, en segundo lugar, por la necesidad de salvaguardar la potestad tributaria de los Estados.
429. Encontramos que tratándose de la deducción de intereses las prácticas perniciosas dan cuenta de que los pagos por intereses se deducen de la base imponible de las empresas implicadas, mientras que el ingreso goza de un trato favorable o no se grava para el cedente del capital.
430. Este tipo de ingresos tienen como característica esencial que no requieren el recurso o esfuerzo humano para que se generen, tal es el caso de los ingresos por intereses, regalías que normalmente son transacciones pasivas, contrario a las operaciones activas o productivas que requieren necesariamente del esfuerzo humano para la generación de su ingreso.
431. Así, esta Suprema Corte advierte que una posible deducción de intereses con pagos y operaciones altamente manipulables pone en riesgo la potestad contributiva del Estado. Por ello, la modalidad adoptada por México no es caprichosa ni arbitraria, ya que es consistente con las recomendaciones efectuadas por la OCDE en el Plan de Acción BEPS.
432. Cabe destacar que el Alto Tribunal al analizar el principio de proporcionalidad tributaria en materia de deducciones, siempre lo ha hecho respecto de aquellas que representan una merma al patrimonio.
433. Sin embargo, en el caso de deducciones de intereses o de pagos a entidades o personas cuyos ingresos se encuentren sujetos a REFIPRES o aquellos efectuados a partes relacionadas esta Suprema Corte determina que no son aplicables estrictamente los criterios de proporcionalidad referidos, y en todo caso debe efectuarse un análisis atendiendo al contexto nacional e internacional que aqueja este tipo de operaciones.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

434. Ahora bien, si se permitiera deducir los conceptos referidos sin sujetarse a las recomendaciones de la OCDE, ello daría lugar a que el contribuyente pagara un impuesto sobre la renta de forma irreal y lejos de su verdadera capacidad contributiva, al deducir conceptos que no corresponden exactamente a verdadera capacidad contributiva.
435. El beneficio del residente en el extranjero se acentúa, si, además, residen en regímenes fiscales preferentes como paraísos fiscales o zonas laxas, en donde no existe control de cambios ni se permite la información financiera y fiscal.
436. En estas condiciones, mediante la implementación de las medidas legislativas impugnadas el legislador pretende evitar la afectación recaudatoria del Estado mexicano, reconociendo la tributación de los sujetos intervinientes a su verdadera capacidad contributiva, y, por consiguiente, a las bases imponibles reales configuradas conforme a los principios que inspiran la existencia y regulación de este impuesto, lo que viene a confirmar que la finalidad del Plan de Acción BEPS es la tributación de la renta efectiva, a través de la limitación de pagos a REFIPRES, a partes relacionadas que también hagan deducible el pago o derivados de instrumentos financieros como intereses, regalías y asistencia técnica.
437. Por tanto, esta Suprema Corte concluye que las limitantes contenidas en el artículo 28, fracciones XXIII, XXIX y XXXI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se ajusta a los criterios que en materia de proporcionalidad tributaria ha establecido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

B.3 Violación a la garantía de legalidad y seguridad jurídica.

438. Refieren las quejas que las restricciones, limitantes y/o prohibiciones de pagos efectuados al extranjero tienen como común denominador al recipiente del pago, lo que le obliga a tener conocimiento de:
- Para efectos de la fracción XXIII, el contribuyente está obligado a conocer si el ingreso el receptor está sujeto a régimen fiscal preferente.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Para efectos de la fracción XXIX. El contribuyente estará obligado a conocer si el pago es deducible para la parte receptora.
- Para efectos de la fracción XXXI el contribuyente está obligado a conocer si el receptor del pago es una entidad transparente, si el pago es inexistente para efectos fiscales en el territorio respectivo y/o si la entidad extranjera reconoce o no el pago como ingreso gravable.

439. Al respecto, señala que la legislación nacional le obliga a ser un experto en legislación internacional por lo que las prohibiciones y/o limitantes previstas en las porciones normativas impugnadas transgreden el principio de legalidad y seguridad jurídicas.

440. El planteamiento formulado por las quejas resulta **infundado**.

441. El artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como condición para acceder a la deducción del pago efectuado a una entidad cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, que los precios o monto de la contraprestación se haya pactado a valores de mercado.

442. Contrario a lo afirmado por la parte quejosa, saber si el ingreso del receptor está sujeto a un régimen fiscal preferente no implica que deba ser experto en legislación extranjera para acceder a la deducción, pues del texto de la citada porción normativa es claro que el dato relevante es determinar si los valores de la operación se realizaron a precios de mercado, lo cual es un dato de la realidad que necesariamente debe conocer el sujeto al haber sido parte de la operación comercial.

443. En otro orden, de acuerdo con lo previsto en la fracción XXIX, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la deducción de los pagos efectuados a una parte relacionada, residente en México o en el extranjero está condicionada a que dicha parte relacionada acumule los ingresos generados por el contribuyente en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

444. Lo anterior, no hace necesario que el residente en México aplique o tenga conocimiento de la legislación administrativa extranjera. Bastará, en cambio,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

con que se conozcan dos datos que pueden simplemente ser recogidos de la realidad y que no requieren de un ejercicio que implique ser experto en derecho extranjero. Estos datos son, por un lado, el monto del ingreso involucrado en la operación y, por el otro, la acumulación que se haya efectuado en el mismo ejercicio o en el siguiente por la parte relacionada, inclusive, esta puede ser residente en México.

445. De esta forma, la obtención de los datos resulta razonablemente accesible para el contribuyente, sin la exigencia de ser un experto en legislación extranjera como incorrectamente lo argumenta en la demanda de amparo, de ahí lo infundado del planteamiento.

446. En el mismo sentido, el dato relativo a conocer si la entidad extranjera consideró el pago como ingreso no gravable no conlleva un conocimiento de la normatividad extranjera, sino que implica un ejercicio de aplicación de la norma, dato que puede obtenerse de la realidad.

447. Así —se reitera—, las porciones reclamadas no resultan violatorias del principio de seguridad jurídica, pues no exigen al residente en México que conozca la legislación extranjera, y menos que éste sea un experto como incorrectamente lo aducen las quejas en el concepto de violación analizado.

448. **B.4.** Las fracciones XXIII, XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son inconstitucionales al contravenirse las recomendaciones dadas por la OCDE al desarrollar el Plan de Acción BEPS.

449. Añaden las quejas, que las medidas instrumentadas por México, representan acciones unilaterales que contravienen las recomendaciones dadas por el BEPS, conforme al cual las administraciones de cada Estado poseen poca capacidad para desarrollar conocimiento completo en la cadena de suministro global.

450. Lo aducido por las quejas es **infundado**.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

451. De la exposición de motivos que dio origen a la instrumentación de las medidas legislativas impugnadas, es evidente que el legislador federal actuó en congruencia con el Plan de Acción BEPS, diseñando nuevos estándares que aseguraran la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional.
452. Esto es, contrario a lo afirmado por las quejas, la implementación de limitantes y/o prohibiciones a las deducciones de pagos efectuados a partes relacionadas residentes en México o en el extranjero no fue producto de una actuación unilateral por el legislador federal, sino que dichas medidas forman parte de los cambios sugeridos por la OCDE para evitar eficazmente la doble exención, así como los supuestos de exención que separen artificialmente los ingresos imposables de las actividades que las generaron.
453. En efecto, de la exposición de motivos del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se observa lo siguiente:

“Con el objetivo de evitar estas y otras prácticas fiscales elusivas, la OCDE atendiendo a la petición expresa del G20, —que reúne a las economías avanzadas y emergentes más importantes del mundo, incluyendo a México— ha diseñado un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés). Este plan tiene como objetivo evitar que los grupos empresariales multinacionales trasladen artificialmente utilidades a otras jurisdicciones, con el propósito de pagar cantidades bajas de impuesto o incluso generar una doble no imposición (tanto en el país donde obtienen el ingreso como en el de residencia del corporativo), perjudicando así la imparcialidad e integridad del sistema fiscal” En tal virtud “México, como miembro de la OCDE, ha asumido compromisos ineludibles en el ámbito internacional para el combate de la erosión de la base imponible vía el traslado de utilidades. En el marco del plan de acción BEPS, se ha comprometido a implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar a la administración tributaria la información prevista en el Capítulo V, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de la OCDE, para que con el debido resguardo y confidencialidad sea recopilada y analizada y, cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por nuestro país, sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países”.

454. México, como integrante de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) así como del Grupo de los 20 países más industrializados

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

(G20) y otros organismos internacionales, está comprometido a participar y poner en práctica en su legislación lo acuerdos alcanzados internacionalmente en materia de cooperación para el intercambio de información y coordinación de esfuerzos en el ámbito fiscal.

455. En ese tenor, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos presentó la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

456. En esta tesitura, la implementación de las medidas impugnadas hicieron eco de los compromisos asumidos por México en el marco del plan de acción BEPS, en el cual asumió el compromiso de combatir la erosión de la base gravable vía traslados de utilidades.

457. Lo anterior, evidencia que el planteamiento de las quejas parte de una premisa incorrecta al afirmar que las fracciones impugnadas son resultado de una acción unilateral del estado mexicano, así como que está basada exclusivamente en el principio de simetría fiscal, afirmaciones que, como se ha demostrado, no resultan acertadas.

458. En el mismo sentido, es infundado el planteamiento relativo a que en la legislación nacional existen los medios de control necesarios para evitar la erosión de la base gravable, pues tal situación no implica que no puedan perfeccionarse tales medidas haciendo más eficaz el combate al traslado indebido de utilidades así como a la erosión de la base gravable.

Análisis de los planteamientos de inequidad tributaria contenidos en los apartados B.2, C.1, C.5, C.6 y D.5.

459. Refieren las quejas en el apartado B.2 que las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorias del principio de equidad ya que otorgan un tratamiento desigual a los contribuyentes que efectúen pagos a partes relacionadas (o de control) frente a aquellos que

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

realicen los mismos pagos a partes independientes, a pesar de encontrarse en igualdad de condiciones ante la ley.

460. Señalan las quejas que la fracción XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de equidad tributaria al prohibir la deducción de pagos al extranjero por el tipo de concepto, es decir, por intereses, regalías o asistencia técnica.

461. Afirman, que al no prohibirse la deducción de otros conceptos por los que se efectúen pagos al extranjero se transgrede la garantía de equidad al tratar de manera desigual a casos similares.

462. Los argumentos que han quedado reseñados resultan **infundados**, conforme lo siguiente.

463. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el principio de equidad se refiere al derecho que tienen todos los gobernados, de recibir el mismo trato que quienes se ubican en igual situación de hecho, en la inteligencia de que dicha igualdad de trato es jurídica, ya que no implica que todos los sujetos lleguen a encontrarse, en toda circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.

464. Dicha aseveración se contiene en la siguiente jurisprudencia sostenida por el Tribunal Pleno:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional⁹⁴.

465. De la referida jurisprudencia destaca que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció los elementos objetivos que delimitan la garantía de equidad tributaria, a saber:

1. No toda desigualdad de trato implica una violación a dicha garantía, sino sólo cuando la ley distingue entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin una razón objetiva y razonable;
2. Por lo tanto, a iguales supuestos deben corresponder idénticas o análogas consecuencias jurídicas;
3. En principio, el legislador no tiene prohibición para establecer una desigualdad de trato, pero sí cuando ésta resulta artificiosa o injustificada; y, finalmente,
4. La diferenciación tributaria debe conservar el trato equitativo, de tal manera que las consecuencias jurídicas que deriven sean acordes a las garantías de igualdad.

466. El propio Tribunal Pleno ha destacado que todos los hombres son iguales ante la ley y, en cuanto a la garantía de equidad, ha sostenido que los poderes públicos han de tomar en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación, deben ser tratados de igual manera. Así, el principio de equidad implica la necesidad de no generar un trato discriminatorio ante situaciones análogas.⁹⁵

⁹⁴ Tesis jurisprudencial P./J. 41/97, establecida en la novena época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, correspondiente a junio de mil novecientos noventa y siete, página 43.

⁹⁵ "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

467. En torno al mismo principio de equidad, el Tribunal Pleno también ha establecido que dicha garantía implica que los contribuyentes de un mismo impuesto, que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica, lo cual implica que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales.
468. Tomando en cuenta tales consideraciones, resulta lo infundado del planteamiento contenido en el apartado B.2 deriva de que las quejas pretenden comparar sujetos que se encuentran en situaciones distintas.
469. En efecto, las quejas señalan que el legislador federal transgrede el principio de equidad tributaria, ya que limitó y/o prohibió en las fracciones XXIX y XXXI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la deducción de pagos a partes relacionadas (o de control) sin prever que tal limitante aplica también para partes independientes que realicen los mismos pagos, lo cual considera una medida desproporcionada y desmedida.
470. Sin embargo, al establecerse por las quejas como parámetro de comparación el trato que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta a partes independientes y a partes relacionadas [cuando ambas efectúan pagos a residentes en el extranjero], es indudable que no se trata se sujetos que se encuentren en situaciones comparables.

DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

471. En diversos criterios, esta Suprema Corte ha definido que las partes relacionadas y partes independientes tienen distinta naturaleza y que debido a la forma en que realizan sus operaciones se encuentran en situaciones diferentes.⁹⁶ Situación que justifica el trato diferenciado diseñado por el legislador federal.

⁹⁶ Tesis: 1a./J. 112/2007. **RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).** El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la citada Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable; en razón de que los efectos de tales limitantes se surten para todos los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos; y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza, se encuentran en situaciones diferentes. Además, la justificación de las deducciones no es simplemente que éstas incidan negativamente en el patrimonio del contribuyente, sino además, que tengan el carácter de estrictamente indispensables para el fin de la actividad realizada; de ahí que las empresas deben operar con márgenes de endeudamiento razonable, pues en la medida en que dichas deudas rebasan la proporción establecida en la citada fracción XXVI, los intereses derivados de las mismas no pueden ser deducibles, con lo cual, por un lado, se evitan las planeaciones basadas en el sobreendeudamiento de las empresas y, por otro, se controlan las prácticas evasoras.

Tesis: 1a./J. 82/2007. **RENTA. EL PÁRRAFO OCTAVO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN PARTES RELACIONADAS A UTILIZAR SÓLO LOS MÉTODOS ESTABLECIDOS EN LAS FRACCIONES IV, V Y VI, DEL ARTÍCULO 216 DE LA PROPIA LEY, PARA DETERMINAR PRECIOS POR OPERACIONES COMPARABLES.** El citado precepto al disponer que cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obtenga créditos de una parte independiente, no se considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital contable, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable, aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de la Ley citada, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que de los artículos 216 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que los métodos que prevé el precepto primeramente citado, a saber, de precio comparable no controlado, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, están diseñados, en general, para que los contribuyentes del Título II de la misma Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, determinen sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, que son aquellas en las que no existen diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, y que cuando existan dichas diferencias, se eliminen mediante ajustes razonables, también lo es que los tres primeros métodos tienen como propósito obtener los precios y montos de las contraprestaciones, el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de operaciones y el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación, en tanto que los tres últimos giran en torno de la partición de utilidades, de lo residual de partición de utilidades y de los márgenes transaccionales de utilidad de las operaciones, lo que acredita que ninguno de los tres primeros métodos previstos en las fracciones I, II y III del referido artículo 216 podría aplicarse para obtener el margen de utilidad razonable a que se refiere el párrafo octavo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley citada, pero sí en cambio explica la voluntad del legislador en aplicar al sistema de capitalización delgada los métodos de las fracciones IV, V y VI, pues son los idóneos para determinar ese margen de utilidad.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

472. Conviene precisar que el acreedor sólo es uno de los elementos objetivos que establece la norma para limitar o no autorizar la deducción de los pagos efectuados por el contribuyente a una parte relacionada en México o en el extranjero, pero además, el trato previsto en la norma es el mismo para todos los contribuyentes que se ajustan al supuesto limitativo.
473. En efecto, el texto expreso de la norma está referido, por un lado a contribuyentes partes relacionadas, y por otro, a los acreedores que tienen la calidad de partes relacionadas o a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, pero no a otra clase de acreedores, de modo que desde esta perspectiva, no puede alegarse un trato violatorio de la garantía de equidad tributaria entre aquéllos y estos últimos.
474. En todo caso cabe indicar que si los pagos se efectúan a partes relacionadas residentes en México o en el extranjero, la norma dispone para todos los contribuyentes las mismas reglas limitativas, sin que obste para el tema a dilucidar, lo que la ley fiscal nacional prevenga para los pagos efectuados a partes independientes, pues se trata de ámbitos distintos y de acreedores también diferentes a los que regulan las fracciones XXIX y XXXI, del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
475. No existe, pues, en la norma ningún trato diferente como lo alegan las quejas, ya que, por lo que hace a los expresamente mencionados, la prohibición del pago de intereses o regalías aplica por igual a todos los contribuyentes, esto es, en un caso u otro, la norma trata por igual a los sujetos pasivos que realizan pagos a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente. Así también, el trato de la fracción XXIX es el mismo para cualquier contribuyente que realice pagos a una parte relacionada residente en México o en el extranjero, en este contexto- el sujeto podrá deducir o no los pagos efectuados dependiendo de si se cumple con la condición a que se encuentra sujeta la deducción.
476. Por lo que respecta al argumento, contenido en el apartado C.1, las quejas parten del supuesto inexacto de que todos los pagos efectuados a residentes en el extranjero deben ser tratados de la misma manera, lo cual no es así,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

porque lo que la ley busca distinguir es el caso en que con tales pagos se genere una erosión de la base gravable y un traslado indebido de beneficios, situación que ocurre con el pago de intereses, regalías y asistencia técnica.

477. Por ello, si un contribuyente no se ubica en la hipótesis de efectuar pagos a un residente en el extranjero por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, necesariamente debe recibir un trato fiscal diverso a quien sí se ubique en el referido supuesto. Ese tratamiento diferenciado está justificado y obedece a razones objetivas —según se ha explicado—, lo cual es acorde con el contenido esencial de la garantía de equidad tributaria, que exige que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, según lo pone de manifiesto la jurisprudencia del Tribunal Pleno que ya quedó transcrita en esta ejecutoria.
478. En este orden de ideas, es necesario poner de relieve que, a nivel internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha identificado la existencia de operaciones indebidas que dan lugar a la erosión de la base gravable y el traslado indebido de beneficios, como es la deducción de intereses y otros gastos financieros, los cuales han sido considerados nocivos, razón por la cual el Estado mexicano busca desalentar este tipo de prácticas que realicen los residentes en el país, o por los extranjeros con establecimiento permanente en México, con aquellas partes relacionadas residentes en México o en el extranjero.
479. De acuerdo con lo anterior, queda claro que el legislador sí tomó en cuenta razones objetivas para establecer la justificación del trato diferenciado para contribuyentes que realicen pagos por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica en regímenes fiscales preferentes. Dicha circunstancia es acorde con la esencia de la garantía de equidad tributaria que obliga a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.
480. A mayor abundamiento, debe señalarse que, a fin de comprender de mejor manera el trato diferenciado que se otorga a los contribuyentes que realicen pagos por los conceptos referidos, la parte introductoria del presente estudio aporta elementos objetivos que ponen de manifiesto la preocupación existente en el concierto internacional, en torno a los efectos que pueden derivar de la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

competencia fiscal internacional nociva, así como de la utilización de vehículos jurídicos que aprovechan las características propias de los regímenes fiscales preferentes.

481. De la misma forma, es claro que México comparte la preocupación que evidencia la comunidad internacional, en torno al combate a las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva; inclusive, deba valorarse en su justa dimensión el hecho de que México forme parte de la OCDE, organismo internacional que en mayor medida ha impulsado el establecimiento de medidas que se contrapongan a la proliferación de este tipo de prácticas —y que, inclusive, expresamente buscan que se desincentive acudir a la tributación vinculada a regímenes fiscales preferentes—, llevando a cabo recomendaciones que se han incorporado en la legislación mexicana.

482. La respuesta a este fenómeno es la puesta en práctica de diversos mecanismos, —como son las medidas legislativas impugnadas— y, en todo caso, pone de manifiesto la necesidad de acciones internacionales concertadas —como la encabezada por la OCDE en el Plan de Acción BEPS—.

483. En consecuencia, la diferenciación de dichos pagos se presenta como una respuesta razonable por parte del Estado mexicano, misma que deriva inclusive de recomendaciones emitidas por la OCDE, organismo internacional del que México es parte.

484. De acuerdo con lo anterior, debe entenderse que el diferente tratamiento que en las fracciones reclamados se le da a los pagos efectuados a residentes en el extranjero por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica —según provengan o no de regímenes fiscales preferentes, y según se acrediten los extremos señalados por la parte quejosa como causantes de un trato desigual—, está justificado pues —como ya se dijo— la razón que tuvo el legislador está orientada a desalentar y, en su caso, combatir la erosión de la base gravable, lo cual se traduce también en la consecución de un fin extrafiscal.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

485. Así las cosas, debe concluirse que lo dispuesto en los artículos reclamados, sí tiene una justificación válida y objetiva, que es acorde con los motivos expresados por los legisladores en los dictámenes parlamentarios, emitidos durante el proceso legislativo de discusión y aprobación de la ley reclamada.
486. Estas mismas consideraciones deben ser tomadas como sustento para declarar infundado el planteamiento contenido en el apartado C.5, en el que las quejas cuestionan que la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga trato distinto a quienes realicen pagos a una entidad residente en el extranjero a partir de un elemento ajeno como lo es el régimen fiscal del receptor de los pagos.
487. Añade, que este elemento es un tema de política tributaria de otro Estado que no debiera incidir en el tratamiento fiscal de quienes realicen los pagos.
488. Como se adelantó, esta Primera Sala considera que el trato diferenciado establecido en las porciones normativas reclamadas se encuentra plenamente justificado, al tener como propósito evitar la erosión de la base gravable así como el traslado indebido de beneficios, de ahí lo infundado del planteamiento de las quejas.
489. Por lo que respecta al inciso C.6., el argumento es, de suyo, ineficaz, en virtud de que parte de la base del trato igualitario que se da a los contribuyentes que efectúan pagos por concepto de dividendos [en cuyo caso aplican la tasa del 10%] y aquellos que realizan pagos a residentes en el extranjero por conceptos distintos tales como intereses, regalías y asistencia técnica en cuyo caso también se aplica la tasa del 10%.
490. El tratamiento a los pagos por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica que no se hayan pactado a valor de mercado, implicará que la diferencia sea considerada dividendo, lo que resulta congruente con los pagos por dividendos que se efectúan a residentes en el extranjero los cuales también se encuentran sujetos a la tasa del 10%.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

491. Entonces, el planteamiento del aparte quejosa en realidad parte de un reconocimiento de que el trato [tasa de causación de impuesto sobre la renta] es el mismo, lo que constituye un reconocimiento del respeto a la garantía de equidad tributaria.

Análisis de las violaciones alegadas por las quejas en los apartados D.1, D.2, D.3 Y D.4.

492. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.

493. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.

494. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.⁹⁷

⁹⁷ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

495. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones –artículo 73, fracción VII⁹⁸, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos –artículo 31, fracción IV⁹⁹.
496. En ese contexto, en la jurisprudencia 2a./J. 1/2009, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”¹⁰⁰, [que esta Primera Sala comparte] se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.
497. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno relacionado con el crecimiento económico, la competitividad y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir

XXIX-D. *Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.*

(...).”

⁹⁸ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

(...).”

⁹⁹ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...)”

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

¹⁰⁰ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 167856. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, febrero de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 1/2009. Página: 461.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.

498. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

499. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia 1a./J. 39/2006, de rubro: “INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.”¹⁰¹

500. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan inatendibles, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.

501. Al respecto, deben tenerse presentes las consideraciones del Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la acción de inconstitucionalidad ***** y su acumulada *****¹⁰², las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

“(…)

Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así

¹⁰¹ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174710. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, julio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 39/2006. Página: 65.

¹⁰² Resuelta en sesión de 26 de agosto de 2014, por mayoría de 8 votos a favor, en contra de los emitidos por la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero y el Ministro José Ramón Cossío Díaz, ausente el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, las contrataciones de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.

La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.

Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.

Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.

La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.

Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.

Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.

La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.

De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.

Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.

En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.

Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros, las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.

Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.

Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.

Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.

De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar.

(...).”

502. De lo anterior, se advierte que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.
503. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.
504. De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad, entre otros propósitos, deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan. Es decir, los instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

505. Así, el sistema fiscal que se fije, per se, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, del grado de competitividad del sector productivo o de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.
506. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.
507. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.
508. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.
509. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación o la continuación de tratamientos o regímenes tributarios especiales que en un principio pudieron atender a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

510. Consecuentemente, son infundados los argumentos analizados, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad, el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.

511. Por consiguiente, si la medida legislativa impugnada no implica un atentado en contra del crecimiento económico, de la competitividad y una justa distribución del ingreso y la riqueza, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.

Violación al derecho fundamental de propiedad.

512. Es **inoperante** el tópico que se propone, en cuanto a que los artículos reclamados vulneran el derecho a la propiedad, previsto en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

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

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

514. Lo anterior implica que, el derecho a la propiedad constituye la prerrogativa de los sujetos a poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.
515. Con base en esa definición, se concluye que el tópicó de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la propiedad no guarda vínculo alguno con la posibilidad de que se le permita realizar las deducciones que refiere son estructurales, ni impide que se le grave la misma fuente de riqueza.
516. Lo anterior, porque el derecho a la propiedad tiene su asidero en la prerrogativa que tienen los sujetos de apropiarse de un bien, así como el de poder disponer de ellos, lo que hace notar que no puede alegarse la vulneración a ese principio por el hecho de que la quejosa considere que tienen derecho a realizar determinadas deducciones “estructurales” ni con la posibilidad de que se le grave más de una vez la misma fuente de riqueza.
517. Bajo ese esquema, se tiene que el tópicó que nos ocupa es inoperante, pues la afectación al derecho a la propiedad –de la forma en que lo entiende tanto el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos como el diverso 27 de la Constitución General– está reservada para aquellos casos en donde las autoridades del Estado pretendan restringir a los gobernados el poder apropiarse de bienes y poder disponer de ellos.

Undécimo. Inconstitucionalidad e inconventionalidad de lo dispuesto en los artículos 45 párrafo segundo, fracción I y 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

518. Refieren las quejas violación al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria en virtud de que al impedir que los créditos a cargo de personas físicas que no provengan de actividades empresariales, pagaderos a la vista o a un plazo menor de un mes, o cobrados antes del mes, se tomen en consideración para el cálculo del ajuste anual por inflación, significa que no se reconoce el impacto negativo de la inflación en el valor de todos los créditos a favor de la parte quejosa.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

519. Refieren que en el ajuste anual por inflación deberían reconocerse todos los créditos, inclusive los otorgados a personas físicas sin actividades empresariales, o que tengan un plazo de treinta días o menor, máxime si la disposición reclamada no persigue fin extrafiscal alguno.
520. Refieren que la norma impugnada al prohibir que se consideren créditos para el ajuste anual por inflación aquellos que sean a cargo de personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales atiende a características de la persona física deudor (tercero) situación que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva del contribuyente que otorga el crédito.
521. Previo al estudio relativo a si el artículo 45, fracción I, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, transgrede o no el principio tributario de proporcionalidad, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación debe proceder a determinar el sentido y alcance de lo previsto en aquel precepto legal, lo anterior con la finalidad de estar en aptitud de analizar la constitucionalidad de esa norma.
522. Sobre el particular es conveniente destacar que una de las atribuciones, entre otras, que tiene este Alto Tribunal consiste en desentrañar el sentido y alcance de la disposición jurídica de que se trate, sobre todo si se toma en cuenta que la gran mayoría de ellas, incluidas las fiscales, admiten varias interpretaciones, motivo por el cual es de suma importancia establecer la forma correcta en que un ordenamiento jurídico o los numerales que lo integran se encuentran apegados a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
523. En esta tesitura, cuando se desentraña el sentido y alcance de una norma de carácter general, pueden actualizarse dos supuestos¹⁰³, a saber:

¹⁰³ Página: 646, Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, Registro: 163300.

“PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN. La aplicación del principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige del órgano jurisdiccional optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria sea oscura y admita dos o más entendimientos posibles. Así, el Juez constitucional, en el despliegue y ejercicio del control judicial de la ley, debe elegir, de ser posible, aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma impugnada, a fin de garantizar la supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación del orden jurídico”.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- **Primer supuesto:** Que entre las distintas interpretaciones que admite una norma, sólo una de ellas sea constitucionalmente válida y ésta no fue la que realizó la autoridad responsable; entonces, cuando ello acontezca, este Alto Tribunal, cuyo asunto fue sometido a su conocimiento, debe examinar el numeral correspondiente y optar por la interpretación que sea conforme a la Carta Magna.
- **Segundo supuesto:** Que aun cuando existen varias interpretaciones constitucionalmente aceptables, la autoridad responsable selecciona una que es inconstitucional; entonces, ante esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe declarar que esta determinación es incorrecta y, en consecuencia, debe llevar a cabo la interpretación del precepto en cuestión de acuerdo con los derechos fundamentales, principios y garantías que se reconocen en la Constitución Federal.

524. En otras palabras, cuando existen dos posibles interpretaciones de un precepto legal y una de ellas es contraria al mandato constitucional, el órgano jurisdiccional no debe preferir ésta, sino la diversa que observe los derechos fundamentales que reconoce y principios que rigen la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

525. Bajo esta perspectiva, para desentrañar el verdadero sentido de lo previsto en el artículo 45, fracción I, debe considerarse que mediante el ajuste anual por inflación se reconocen fiscalmente los efectos inflacionarios en los créditos y las deudas, en tal virtud mediante aquél se tiende a valorar el poder adquisitivo de la moneda en los créditos y las deudas que tenga un contribuyente, permitiendo la deducción del exceso del promedio anual de los créditos cuando éste sea mayor al promedio anual de deudas y, en sentido contrario, cuando este último sea mayor que el promedio anual de créditos, entonces, se efectuará una acumulación al final del ejercicio.

526. Conforme a lo descrito, el ajuste anual por inflación de créditos o deudas de un contribuyente, según sea el caso, ocasiona que sea considerado como deducible (disminución real de créditos) y, en tal virtud, disminuye la base

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

gravable del impuesto; o bien que sea considerado como un ingreso acumulable (disminución de deudas).

527. Como se puede observar, en uno u otro caso, el ajuste inflacionario impacta en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, en virtud de que la inflación, como fenómeno económico, ha sido considerada por la legislación fiscal bajo el entendido de que si bien no está en los contribuyentes controlarlo, cierto es que trasciende en la veracidad de los importes monetarios de las entidades.

528. Ahora bien, el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los conceptos que no se considerarán créditos para efectos del ajuste anual por inflación, concretamente en la fracción I de ese numeral se establece que ello acontece en el supuesto de que *“sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de treinta días naturales, contados a partir del aquél en que se concertó el crédito”*.

529. Así, vista esta disposición jurídica aisladamente, sería factible considerar que de manera absoluta elimina la posibilidad de que sean considerados créditos para determinar el ajuste anual por inflación aquéllos:

- Que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales.
- Cuando sean a la vista.
- Cuando sean a plazo menor de un mes o plazo mayor si se cobran antes del mes.

530. En estos términos, lo previsto en la norma en cuestión implicaría que las operaciones que se realizaran en esas circunstancias no sería posible incluirlas en el promedio anual de créditos, en tal virtud, podría suceder que el promedio anual de deudas fuera superior, lo que daría como resultado un ajuste anual

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por inflación acumulable, que a su vez aumentaría la base gravable de la contribución; o bien, podría acontecer que el promedio anual de deudas fuera inferior y, en consecuencia, que el ajuste anual por inflación deducible también fuera menor y, de igual manera, ello se traduciría en que la base gravable del impuesto fuera mayor.

531. Por tanto, no existe duda alguna, que la norma interpretada de esa forma generaría un perjuicio para el contribuyente, puesto que, de una manera u otra, impacta en la determinación de la base gravable del tributo, en atención a que en ambos supuestos representa un pago mayor de la contribución.

532. De lo expuesto se advierte que la interpretación de mérito al excluir todo crédito que reúna las características que en él se señalan, sería inconstitucional por violar el principio tributario de proporcionalidad, sobre todo si se considera que al no hacer distinción alguna podría llegarse al extremo de que aun cuando se tratara de operaciones que se encontraran vinculados con la consecución del objeto social del contribuyente, únicamente por ser de aquellas operaciones que se establecen en el artículo 45, fracción I, de la ley de la materia, no podrían ser consideradas para determinar el ajuste anual por inflación (acumulable o deducible), lo que provocaría que la determinación de la base gravable del tributo no atendiera la capacidad contributiva del causante .

533. No obstante lo precedente, si se atendiera al principio tributario de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de conformidad a lo que en él se establece, se interpreta el numeral en cuestión, sería posible llegar a la conclusión de que la exclusión regulada en esa norma no abarca aquellas operaciones que, aun cuando reúnan las características que en esa norma se prevén, son necesarias para que el contribuyente cumplimente en forma cabal sus actividades, es decir, que son indispensables para la consecución del objeto social de la empresa y, por ende, requiere llevarlas a cabo para generar los ingresos que grava la ley de la materia.

534. En esa medida, tiene su razón de ser interpretar que el artículo 45, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se refiere a aquellos

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

créditos que sean estrictamente indispensables para la generación de ingresos de la persona moral, toda vez que al reunir esta característica, la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce que el promedio de aquéllos se puede considerar para efecto de determinar el ajuste anual por inflación, cuyo resultado puede ser acumulable o deducible (deducción estructural).

535. Por tanto, la interpretación del artículo 45, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conforme a la Constitución Federal, lleva a esta Primera Sala a considerar que esa norma observa en sus términos el principio tributario de proporcionalidad, ya que sí deben ser considerados como créditos para efecto de realizar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible aquéllos que se relacionan con la actividad gravada de la empresa y son estrictamente indispensables para su funcionamiento y realización de su objeto social, sin importar que se trate de operaciones que específicamente se mencionan en aquél precepto.

536. Así, es dable concluir que el sentido y alcance de la previsión legal materia de estudio lleva a entender que sí se deben considerar como créditos y, por tanto, es posible tomarlos en cuenta, al realizar el cálculo del ajuste inflacionario, aquéllos que son a cargo de personas físicas y no provienen de sus actividades empresariales, cuando son a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes, siempre y cuando sean estrictamente indispensables en la generación de ingresos, en debida observancia al principio tributario de proporcionalidad, en virtud de que al reconocer los efectos de la inflación, evidentemente toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

537. En este tenor, interpretado de la manera que antecede el artículo 45, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es inconcuso que no transgrede el principio tributario de proporcionalidad, porque se refiere a créditos diversos de aquéllos que tiene a su favor la persona moral y que son necesarios para llevar a cabo los fines de la negociación, en virtud de que se trata de conceptos que la ley de la materia toma en cuenta para determinar el ajuste anual por inflación (acumulable o deducible), motivo por el cual, trascienden en la determinación del resultado fiscal o base gravable.

Análisis del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

538. En otra parte de sus agravios, las quejasas plantean que el artículo 49, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del principio tributario de equidad, al permitir a las instituciones de crédito, sin incluir a otras del sistema financiero, que consideren los créditos mencionados en la fracción I del artículo 45 del mismo ordenamiento, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible.

539. Al respecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

540. En el precepto constitucional reproducido se consagra, entre otros principios, el de equidad tributaria, el cual ha sido definido por este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, medularmente, como la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que a su vez implica que las normas tributarias deben tratar de manera desigual a los que se encuentren en una situación diversa.

541. El principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que haya, para esto, una justificación objetiva y razonable. El valor superior que persigue el principio de equidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

542. Los conceptos referidos, han sido establecidos en la tesis jurisprudencial P./J. **24/2000**, cuyo rubro es el siguiente: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.¹⁰⁴
543. Así, para cumplir con el principio de equidad tributaria, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.
544. De acuerdo con lo expuesto, se procede al estudio del artículo 49, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de analizar si esa disposición legal transgrede o no el principio tributario de equidad.
545. El precepto jurídico materia de estudio, forma parte del Capítulo IV “**DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES**”; y establece en su texto, vigente en dos mil dos, lo siguiente:

“Artículo 49. Las instituciones de crédito podrán acumular a los ingresos que se deriven de los Convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de la fracción III del artículo 32-B del Código Fiscal

¹⁰⁴Novena Época. Registro: 192290. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 24/2000 . Página: 35.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de la Federación, en el momento en que los perciban en efectivo o en bienes y en el monto efectivamente percibido una vez efectuadas las disminuciones previstas en dichos convenios.

Las instituciones de crédito, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en los términos del artículo 44 de esta Ley considerarán como créditos, además de los señalados en el artículo 45 de la misma, los créditos mencionados en la fracción I de dicho artículo.”

546. La redacción de la norma, específicamente el segundo párrafo, es clara en cuanto a la decisión del legislador de que, en lo que atañe a las instituciones de crédito, para efecto de determinar el ajuste anual por inflación, sea acumulable o deducible, según lo previene el artículo 44, deberán ser incluidos como créditos los que, conforme a la fracción I del artículo 45, el legislador estimó que **“no son créditos”**, es decir, los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes.
547. Lo anterior, lleva la evidente intención de que únicamente las instituciones de crédito pueden proceder de la manera que establece el artículo 49, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual, finalmente, incidirá en la determinación de la base gravable correspondiente.
548. Así, la disposición en comento versa sobre un trato diverso que se concede sólo a las instituciones de crédito, respecto de las demás que integran el sistema financiero, puesto que esta previsión no aparece en ninguna otra disposición del Capítulo IV, de la ley de la materia.
549. Ahora bien, en el proceso legislativo respectivo, no se expresó argumento alguno que pudiera darle razonabilidad a tal distinción, en atención a que en lo concerniente a las personas morales, en general, se precisó que se sustituiría el cálculo mensual del componente inflacionario, proponiendo para ello que ahora se llevara a cabo mediante un procedimiento sumamente simplificado y se realizara una sola vez en el ejercicio; así, el cálculo del ajuste por inflación que las empresas (sin distinguir) pudieran deducir o acumular, con motivo del incremento o disminución real de sus deudas y créditos por el transcurso del tiempo, se haría de manera anual.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

550. La mecánica, así propuesta, se implementó para todas las personas morales, incluyéndose, claro está, las instituciones que componen el sistema financiero, que son aquellas que señala el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 7o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

El sistema financiero, para los efectos de esta Ley, se compone por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero.”

551. Bajo esta perspectiva, en el proceso legislativo no se expuso razón alguna que permitiera entender, justificadamente, la diferencia de trato, entre las instituciones del sistema financiero, que el propio legislador estableció en el artículo 49, segundo párrafo, de la ley de la materia. Lo anterior, máxime que tanto unas como otras instituciones:

- a) Son personas morales.
- b) Son parte del sistema financiero.
- c) Todas son afectadas por el fenómeno inflacionario y

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- d) Todas deben calcular el ajuste anual por inflación, a fin de deducir o acumular sus deudas o créditos, con motivo de su incremento o disminución real, por el transcurso del tiempo y la inflación, tendiente a determinar la base gravable y el pago del tributo en la declaración anual del ejercicio.

552. No se desconoce que las instituciones que componen el sistema financiero son distintas en sus actividades empresariales, de tal suerte que en algunos aspectos la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene regulaciones que sólo aplican a cada una de dichas personas morales; sin embargo, en el caso concreto, el trato distinto establecido por el legislador pasa por alto que la inflación es un fenómeno económico que afecta tanto a las deudas como a los créditos de todas las personas morales que componen el sistema financiero, pero además tampoco considera que la distinción que impuso tiene que ver con dos temas que conciernen a todas las instituciones del sistema financiero, esto es: a la obligación de calcular el ajuste anual por inflación al final del ejercicio, que puede ser acumulable o deducible y con el deber consistente en la determinación de la base gravable que se toma en cuenta para realizar el pago del impuesto en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

553. Los deberes de mérito son de acatarse por la generalidad de las instituciones del sistema financiero, de donde se sigue que en estos aspectos, de observancia general, de existir algún trato distinto, éste debe estar razonablemente justificado, lo que no sucede en el caso, puesto que el trato diferente que se otorga - exclusivamente - a las instituciones de crédito en el segundo párrafo del artículo 49 de la ley mencionada, carece de razonabilidad y justificación constitucional, habida cuenta que, como se expresó con antelación, sólo a las instituciones de crédito se les permite considerar como créditos los que, en términos del artículo 45, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que “no es crédito”, esto es, se refiere a aquéllos: *“que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. (...)”*; como si únicamente a ellas las afectara el fenómeno inflacionario, a diferencia de las demás instituciones del sistema

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

financiero que, por ende, no podrán tomar en cuenta dichos créditos para efecto de calcular el ajuste anual por inflación, sea acumulable o deducible.

554. De acuerdo a lo expuesto, al ser inconstitucional el artículo 49, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ello tiene como efecto que todas las instituciones que componen el sistema financiero, sin distinción alguna, para los efectos del ajuste inflacionario, podrán considerar como créditos los previstos en el artículo 45, fracción I, del citado ordenamiento jurídico, en la inteligencia de que, deberán acreditar ser titulares de aquéllos y que constituyen un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social.

Duodécimo. Inconstitucionalidad e inconvencionalidad de artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la fracción XXV del Artículo Noveno de las disposiciones transitorias.

555. Esta Primera Sala determina que los argumentos sintetizados resultan **infundados**.

556. Lo anterior se concluye así, pues contrario a lo argumentado por las quejas 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.

557. 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 utilidades de las empresas, ambos del mismo ejercicio, sea mayor al resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se disminuirá de la suma

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

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.

558. 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.

559. 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.

560. 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 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.

561. 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

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

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.

562. 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.

563. Para ello, es importante retomar las consideraciones que esta Primera Sala ha sustentado al resolver el amparo directo en revisión 465/2011, 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 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.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

564. 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.¹⁰⁵

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.

565. 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.

566. Por otra parte, las quejas refieren que demostró que el artículo 77, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, concerniente al deber de las personas morales de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta a partir del primero de enero de dos mil catorce es desproporcional 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.

¹⁰⁵ 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 1010/2014

567. El efecto múltiple ocasiona -continúa expresando las quejas- 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.

568. 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 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.

...”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

569. De artículo transcrito, se advierten dos tipos de obligaciones concretas: a) la primera vincula a las personas morales a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta; y **b)** la relativa a determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, disminuyendo del resultado fiscal los conceptos expresamente dispuestos por el legislador.
570. 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.
571. 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.
572. 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”.
573. Al resolver el amparo directo en revisión 465/2011, 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 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 quedaron 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.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Actualmente el concepto que se asimila a la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio lo es la denominada 'utilidad integral'¹⁰⁶, 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 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.

¹⁰⁶ 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 1010/2014

574. 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 ejercicio¹⁰⁷, 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 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

¹⁰⁷ 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 1010/2014

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 porqué 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 respectivo¹⁰⁸.

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 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

¹⁰⁸ 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 1010/2014

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.

575. 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.
576. 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.
577. 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 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.
578. 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:¹⁰⁹

¹⁰⁹ 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

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

579. 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 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.

580. 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

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 1010/2014

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.

581. 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.
582. 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.
583. 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.
584. En relación con la interpretación de normas legales, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado diversos matices. Ha determinado que los

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

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.

585. 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.
586. El artículo 9, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹¹⁰, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, establece que la utilidad fiscal del ejercicio deberá determinarse restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, además de las cantidades que pagó la empresa por concepto de PTU.
587. 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.

¹¹⁰ **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:

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 1010/2014

588. 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

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

590. 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, 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 ¹¹¹	10
(-) ISR pagado	30
Menos (-) PTU pagada ¹¹²	10
Igual a (=) UFIN	(40)

¹¹¹ 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.

¹¹² En este rubro, precisa la quejosa que se resta en un tercer momento el monto de la PTU pagada.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

591. 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: **a)** el impuesto sobre la renta pagado en términos del artículo 9 de la Ley de la materia; **b)** el monto de las partidas no deducibles [en este rubro no debe incluirse el monto de PTU pagada en el ejercicio], y **c)** 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.
592. 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.
593. 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.
594. 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.
595. 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,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por lo que la medida legislativa no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que la parte quejosa asegura lesionado.

596. 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 la garantía de proporcionalidad tributaria, 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.

Decimotercero. Inconstitucionalidad e inconveniencia del artículo 11, fracción V, primer y segundo párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

597. Afirman las quejas en el apartado B.1 que la definición de crédito respaldado prevista en la fracción V del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es tan amplia y ambigua que resulta imposible para los contribuyentes conocer de antemano el alcance del precepto legal, lo que genera inseguridad jurídica, en contravención al derecho y garantía prevista en el artículo 16 constitucional.

598. En el apartado B.2 cuestionan que conforme al texto literal del precepto reclamado, prácticamente cualquier contrato sinalagmático que genere intereses podría encuadrar en la definición, lo que no corresponde a la finalidad antielusiva del legislador.

599. Tal situación, señalan las quejas, deja en estado de inseguridad al contribuyente, al dejar al arbitrio de la autoridad fiscal determinar cuándo se configura la hipótesis de crédito respaldado, lo que además de llegar a ocasionar vicios de inconstitucionalidad, vulnera claramente la finalidad antielusiva con la que fue creada la norma.

600. En el apartado C. las quejas se duelen de que la norma reclamada establece una presunción *jure et de jure* respecto de lo que debe entenderse por crédito

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

respaldado, de tal manera que otorga a la autoridad la facultad absoluta e ilimitada de determinar si la operación de mérito se trata de créditos respaldados, sin permitir al contribuyente la oportunidad de demostrar que la operación no obedece a una práctica abusiva.

Los argumentos antes sintetizados resultan infundados, conforme lo siguiente.

601. Del contenido de la fracción V, del artículo referido, se advierte que establece lo siguiente:

“Artículo 11. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:
[...]

V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

602. Conforme a la transcripción anterior, se pone de manifiesto que, el legislador definió lo que debe entenderse por crédito respaldado, refiriendo a aquellas operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

603. Pues bien, como se dijo anteriormente, el argumento de la parte quejosa en el sentido de que el párrafo de referencia establece con demasiada amplitud lo que debe entenderse por crédito respaldado es infundado dado que, el artículo especifica los elementos que dan origen al crédito respaldado, siendo estos:

- Operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona.
- La persona que proporcionó el efectivo, bienes o servicios, directa o indirectamente recibe de la persona proporcionada o de una parte relacionada de esta efectivo, bienes o servicios.
- También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado.

604. En efecto, los supuestos precisados son relevantes en los casos en los que exista una operación que genere intereses y –además- involucre la entrega de efectivo, bienes o servicios de manera recíproca, ya sea de manera directa o indirecta.

605. Por ende, se estima que en los contratos que amparen las operaciones que den lugar al pago de intereses, deben quedar debidamente precisadas las particularidades específicas de cada caso concreto, esto es, las condiciones y obligaciones a que las partes se sujetarán, de tal manera que esos supuestos, en todo caso, podrán ser materia de análisis para determinar si se está o no en los supuestos de la fracción impugnada.

606. En tal virtud —se reitera— el concepto de violación es infundado, considerando que, contrariamente a lo aducido por las quejas, el precepto reclamado si contiene elementos necesarios para concluir si se está en presencia de un crédito respaldado.

607. Además, debe concluirse que las quejas sostienen su postura en situaciones fácticas e hipotéticas de lo que podría llegar a realizar la autoridad hacendaria,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

sin embargo, ese tema atiende a circunstancias fácticas y jurídicas de diversa índole, dependientes de situaciones particulares que pertenecen a un aspecto de aplicación de la norma y no de constitucionalidad como lo pretenden las quejas.

608. En tal virtud -independientemente de que pueda considerarse imposible prever todos los tipos de operaciones que podrán encuadrar en el concepto de crédito respaldado-, lo importante es que jurídicamente se cuente con elementos sobre lo que debe entenderse por crédito respaldado.
609. Así las cosas, contrario a lo sostenido por la parte quejosa, el precepto reclamado no viola la garantía de seguridad jurídica, puesto que la norma es clara y precisa al señalar los supuestos en los que se está en presencia de un crédito respaldado, debiendo negarse el amparo en el aspecto aludido.
610. Ello, pues se reitera, la inseguridad jurídica a que aluden las quejas, la hace depender de situaciones futuras e inciertas sobre la posible actuación de la autoridad fiscal, cuando en realidad el legislador federal delimitó con precisión los elementos que deberán materializarse para estar en presencia de un crédito respaldado.
611. Finalmente, por lo que respecta al inciso D, en el que se alega violación al derecho y garantía de legalidad y seguridad en relación con el derecho al desarrollo integral, esta Sala determina que es infundado, por lo siguiente:
612. Para abordar tales planteamientos, esta Primera Sala estima necesario precisar que los artículos 25, 26, apartado A, y 28 de la Constitución General de la República, establecen que el Estado será rector del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación; y, a través de la prohibición de monopolios, prácticas monopólicas, estancos y exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, proteger la competencia y libre concurrencia.

613. Como se ve, dichas normas constitucionales, en general, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.
614. En ese sentido, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, así como al Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Constitución General.¹¹³
615. Sin embargo, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones –artículo 73, fracción VII–¹¹⁴, sin perder de vista los derechos subjetivos respectivos –artículo 31, fracción IV–¹¹⁵.
616. En ese contexto, en la jurisprudencia **2a./J. 1/2009**, de rubro: “RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON

¹¹³ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional.
(...)”

¹¹⁴ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.
(...)”

¹¹⁵ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.”¹¹⁶, [que esta Primera Sala comparte] se estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica, debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición de un juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

617. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución General, por lo que resulta inexacto estimar que dichos preceptos establecen derecho fundamental alguno relacionado con el crecimiento económico, la competitividad y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo –tomando en cuenta esas metas– conducir el desarrollo nacional y, al efecto, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado estimen convenientes.

618. En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

619. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia **1a./J. 39/2006**, de rubro: “INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.”¹¹⁷

¹¹⁶ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 167856. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, febrero de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 1/2009. Página: 461.

¹¹⁷ **Datos de localización:** Novena Época. Registro: 174710. Primera Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, julio de 2006. Materia(s): Administrativa. Tesis: 1a./J. 39/2006. Página: 65.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

620. Consecuentemente, los argumentos en los que se aduce violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes resultan inatendibles, puesto que no constituyen derecho fundamental alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.

621. Al respecto, deben tenerse presentes las consideraciones del Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014¹¹⁸, las cuales en la parte que interesa señalan lo siguiente:

“(…)

Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.

La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.

Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.

¹¹⁸ Resuelta en sesión de 26 de agosto de 2014, por mayoría de 8 votos a favor, en contra de los emitidos por la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero y el Ministro José Ramón Cossío Díaz, ausente el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.

La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.

Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.

Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.

La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.

De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.

Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.

En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.

Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.

Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.

Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.

Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.

De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar.

(...).”

622. De lo anterior, se advierte que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.

623. Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a incidir en el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.

624. De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad, entre otros propósitos, deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan. Es decir, los instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.

625. Así, el sistema fiscal que se fije, *per se*, no puede entrañar una garantía del crecimiento económico, del grado de competitividad del sector productivo o de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, puesto que es mediante políticas de carácter integral, a través de las cuales se obtendrán las herramientas que permitan alcanzar el desarrollo nacional al cual aspira la Constitución.

626. Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, pues a dicha herramienta debe adicionarse la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica, ya sea en el ámbito público o privado.

627. En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.

628. El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial de la Federación la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no si son idóneas en el contexto de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.

629. En ese sentido, se reitera, no existe posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación o la continuación de tratamientos o regímenes tributarios especiales que en un principio pudieron atender a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del sistema impositivo así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, sin que este Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada que, en el caso, consiste en la eliminación del régimen de consolidación fiscal.

630. Consecuentemente, son **infundados** los argumentos analizados, ya que la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad, el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual, el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.

631. Por consiguiente, si la medida legislativa impugnada no implica un atentado en contra del crecimiento económico, de la competitividad y una justa distribución del ingreso y la riqueza, no resulta violatoria de los artículos 25 de la Constitución General de la República, en relación con el 32 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, los cuales se adujeron transgredidos.

Pérdida en enajenación de acciones.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

632. Como primera cuestión, esta Primera Sala abordará el estudio de proporcionalidad tributaria del artículo 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se ocupará de los planteamientos contenidos en los conceptos de violación decimocuarto, decimoquinto, decimonoveno y vigésimo de la demanda de amparo.
633. *Decimocuarto.* Violación de la fracción XVII del artículo 28 y la fracción IV del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al derecho humano y garantía de proporcionalidad tributaria, así como al derecho a un desarrollo integral establecido en el artículo 34 de la OEA y al derecho de propiedad establecido en los artículos 14, 16, 27 constitucionales, 17 DUDKH, 21 CADH y XXIII Declaración Americana de los Derechos del Hombre.
634. *Decimoquinto.* Violación de la fracción XVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al derecho humano y garantía de equidad tributaria, igualdad y no discriminación establecida en los artículos 1°, 31, fracción IV, constitucional, 24 de la CADH y 34 de la COEA.
635. *Decimonoveno.* Que el artículo 64, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 9 y 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan inconstitucionales al limitar la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones únicamente contra las ganancias obtenidas por el mismo concepto, perdiendo de vista que las empresas tenedoras de acciones realizan la enajenación de acciones como actividad ordinaria habitual, por lo que el hecho de que no se prevea la posibilidad de efectuar la deducción de las pérdidas contra la totalidad de las ganancias resulta inconstitucional.
636. Por su parte, en el *vigésimo* concepto de violación las quejosa establecen que se viola la garantía de legalidad jurídica al no haberse motivado el acto legislativo, pues no se expuso razonamiento alguno conforme al cual se pueda realizar el análisis de razonabilidad en cuanto a la medida legislativa impugnada, que permita advertir si se pretendió regular alguna realidad social imperante en el país.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

637. Para dar respuesta a los argumentos previamente sintetizados, en primer lugar, se emprenderá un análisis general en torno a la reforma del precepto tildado de inconstitucional.

Análisis del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, ahora reclamado.

638. Esta Suprema Corte, al fallar los amparos en revisión 32/2012, 195/2012, 840/2010, 658/2010 y 634/2010, analizó la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que limitaba la deducción de la pérdida en enajenación de acciones, desprendiéndose de dichos fallos lo siguiente:

639. El Tribunal Pleno advirtió que el Titular del Ejecutivo Federal y el Congreso de la Unión, al reformar el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, tuvieron en cuenta lo siguiente:

- a) Que es facultad del Servicio de Administración Tributaria verificar las operaciones de enajenación de acciones, por lo cual es necesario que los contribuyentes que deseen efectuar la deducción correspondiente proporcionen los avisos e informes que permitan comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos.
- b) Que para evitar simulaciones y especulaciones, es necesario que los contribuyentes comprueben ante las autoridades fiscales que las transacciones se llevaron a cabo a precios de mercado, presentando para tal efecto el estudio de precios de transferencia respectivo, cuando las operaciones se efectúen con y entre partes relacionadas.
- c) Que las pérdidas que provienen de la enajenación de acciones y de otros títulos valor, tienen una naturaleza extraordinaria y que su deducción procederá únicamente contra las utilidades que por el mismo concepto

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

obtengan los contribuyentes, atendiendo al requisito de indispensabilidad de las deducciones.

- d) Que para darle mayor oportunidad a los contribuyentes de recuperación de dichas pérdidas, se extiende el periodo de su aplicación a diez años en vez de los cinco años que anteriormente se disponían.
- e) Que tratándose de sociedades controladoras que consoliden sus resultados fiscales, debido a que se trata de un mismo interés económico, se permita la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones o títulos valor que sufra la sociedad controladora contra las utilidades de operación fiscales consolidadas, sin que esta prerrogativa abarque aquellas pérdidas que obtenga la sociedad controladora por transacciones que deriven de empresas respecto de las cuales no tiene el control y no se encuentren dentro del régimen de consolidación fiscal.

640. Derivado de lo anterior, atendió al siguiente cuestionamiento:

¿Las reformas al artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, atendieron y subsanaron los vicios de inconstitucionalidad antes señalados?

A juicio del Poder Ejecutivo Federal y del Poder Legislativo Federal, **sí** fueron atendidos y subsanados los vicios de inconstitucionalidad por los cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró que los artículos 25, fracción XVIII (vigente hasta dos mil uno) y 32, fracción XVII (vigente hasta dos mil siete), ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, eran violatorios de la Constitución, por las siguientes razones:

- En principio se atendió el criterio jurisprudencial **1a./J. 79/2002**, en donde la **Primera Sala** declaró la inconstitucionalidad del artículo 25, fracción XVIII, por transgredir el principio de legalidad tributaria, en virtud de que los requisitos se encontraban en reglas de carácter general. Como consecuencia de ello se incorporaron en el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos requisitos.
- Se atendió el precedente judicial del amparo en revisión ********* en el cual se advirtió una violación al principio de equidad tributaria porque se daba un trato igual tanto a las empresas controladoras o controladas con autorización para consolidar su resultado fiscal, respecto de aquellas que no tributaban en dicho régimen.
- De igual forma, se consideró el precedente del amparo directo en revisión *********, en donde la Primera Sala sostuvo que el artículo 25, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil uno, no era inconstitucional toda vez que las personas morales, cuya actividad habitual no sea la adquisición y enajenación de acciones, conforme al principio de estricta

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

indispensabilidad de las deducciones, no podrán deducir la pérdida que obtengan por enajenación de acciones, ya que son gastos o inversiones que no tienen relación económica con la actividad principal del causante del impuesto.

En efecto, de las consideraciones que hizo el legislador a la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, este Tribunal Pleno observa que las reformas efectuadas se hicieron con el fin de atender las declaratorias de inconstitucionalidad que ambas Salas de esta Suprema Corte pronunciaron, y que dieron origen a los siguientes precedentes:

- En materia de la violación al principio de legalidad tributaria se emitieron las jurisprudencias **1a./J. 79/2002** y **1a./J. 86/2004** que declararon la inconstitucionalidad de los artículos 25, fracción XVIII (vigente hasta dos mil uno) y 32, fracción XVII (vigente hasta el dos mil siete), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- En materia de equidad tributaria se emitió la tesis de jurisprudencia **2a./J. 141/2009** que declaró la inconstitucionalidad del artículo 25, fracción XVIII, vigente hasta dos mil uno, porque se daba un trato igual a las sociedades controladoras y controladas que tributan en el régimen de consolidación fiscal, respecto de aquéllas que no tributan en dicho régimen.

Por lo que se refiere a la violación al principio de proporcionalidad tributaria determinada en las jurisprudencias **1a./J. 87/2004** y **1a./J. 17/2009**, este Tribunal Pleno advierte que a pesar de que la norma vigente a partir de dos mil ocho conserva la limitante declarada inconstitucional, los Poderes Ejecutivo y Legislativo Federales sí atendieron y subsanaron dicha declaratoria de acuerdo con lo siguiente:

El análisis constitucional realizado por ambas Salas de este Alto Tribunal, se dio en el contexto de que se trataba de sociedades que pertenecían al régimen de consolidación fiscal o que su actividad habitual era la compra venta de acciones; por tanto, al haberse reformado el artículo 68, fracción I, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí se atendió a los pronunciamientos de ambas Salas.

Por otra parte, del estudio de la exposición de motivos, como de las consideraciones que llevaron al legislador aprobar la citada reforma, así como de los agravios de la autoridad expuestos en su recurso de revisión, se advierte que **existen argumentos que no fueron analizados en su momento por este Alto Tribunal cuando se declaró la inconstitucionalidad de las disposiciones legales vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete.**

En efecto, del análisis de los agravios de la autoridad en su recurso, se desprende que la limitante para deducir las pérdidas por enajenación de acciones, obedece a que en estos casos, si bien puede derivar de un decremento patrimonial, también es cierto que en su determinación se incluyen conceptos ajenos a la erogación que se hizo en la adquisición de las acciones, como lo son las utilidades generadas por la empresa emisora.

Incluso, se observa que cuando se analizó en su momento por las Salas de esta Suprema Corte el menoscabo patrimonial de la pérdida por enajenación de acciones, no se tomó en consideración que este tipo de pérdidas es una erogación de naturaleza extraordinaria, en el sentido expuesto tanto en la exposición de motivos como en los agravios de la recurrente.

De igual forma, las Salas de este Alto Tribunal tampoco consideraron el argumento de la autoridad en el sentido de que la limitante también obedece a evitar transacciones especulativas que erosionen la base del impuesto.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Finalmente, no se ha analizado que la limitante a la disminución de las pérdidas por enajenación de acciones obedece a mantener un régimen nacional consistente con el sistema de nuestros principales socios comerciales.

De acuerdo con lo anterior, a juicio de este Tribunal Pleno, sí se atendieron los vicios de legalidad tributaria, como los de equidad y proporcionalidad, pues por una parte se observa que se incorporaron en la ley los requisitos para su deducción, y por otro lado tratándose del régimen de consolidación fiscal, ahora se permite la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones que sufra la sociedad controladora contra las utilidades fiscales consolidadas, sin que esta prerrogativa abarque aquellas pérdidas que obtenga la sociedad controladora por transacciones que deriven de empresas respecto de las cuales no tiene el control y no se encuentren dentro del régimen de consolidación fiscal.

Por otra parte, existen nuevos argumentos por parte de la autoridad en su recurso de revisión y razones adicionales dentro del proceso de reformas que llevaron a los Poderes de la Unión hacer las modificaciones legislativas que ahora se cuestiona.

Máxime, que este Alto Tribunal no se ha pronunciado respecto si la pérdida por enajenaciones de acciones como una deducción de naturaleza extraordinaria es o no, violatoria del principio de proporcionalidad, lo que lleva a este órgano jurisdiccional a emprender un nuevo estudio de constitucionalidad de la norma reclamada a la luz del citado principio.

Una vez efectuado el análisis general de la reforma reclamada y antes de entrar al estudio de razonabilidad de la medida, ahora se emprenderá el **análisis específico** de los **agravios** hechos valer por la autoridad recurrente en los que sostiene que el artículo reclamado **no viola** el principio de **proporcionalidad tributaria**.

(...)

Ahora bien, en el caso específico la libre configuración legislativa se sustentó en lo siguiente:

- A.** Las pérdidas por la enajenación de acciones son de naturaleza extraordinaria.
- B.** El régimen atiende a evitar transacciones que erosionen la base del impuesto sobre la renta.
- C.** El régimen es coincidente con los regímenes fiscales que operan en el mundo.

A mayor abundamiento, la autoridad recurrente pretende apoyar sus argumentos con lo resuelto por este Alto Tribunal en el caso de los regímenes fiscales preferentes (REFIPRES), en el cual se sostuvo que por el hecho de que en un mismo patrimonio se separen los ingresos y deducciones, ello no implica en sí mismo que se transgreda el principio proporcionalidad tributaria.

A continuación se procede a contestar los agravios señalados:

IV.3.a. Libre configuración legislativa.

En primer término, es importante destacar como premisa fundamental que este Alto Tribunal ha reconocido que **en el diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con libertad de configuración**, tanto para establecer los tributos, como su mecánica.

Sin embargo, la libertad con la que cuenta el legislador para el diseño de los impuestos, **no es absoluta, sino que se encuentra limitada a respetar los principios constitucionales, entre ellos el de proporcionalidad tributaria.**

El criterio anterior, ha sido reconocido por este Tribunal en la jurisprudencia de la Primera Sala que señala:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Novena Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XXVI, Diciembre de 2007.

Tesis: 1a./J.159/2007.

Página: 111.

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

Asimismo, en relación con las deducciones que deben ser reconocidas por el legislador en el diseño de la Ley el Impuesto sobre la Renta –dentro del marco de su libre configuración legislativa–, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que son aquellas que se encuentran relacionadas con la producción del ingreso, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria¹¹⁹.

Acorde a este criterio, este Alto Tribunal ha señalado que la mecánica propuesta por el legislador en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta, debe atender los criterios que ha sostenido en relación con las deducciones estructurales¹²⁰, que deben ser reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

Lo anterior, no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones señaladas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador

¹¹⁹ Tesis: 1a. XXVIII/2007. **“DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Febrero de 2007, Página: 638.

¹²⁰ Tesis. 1a./J. 15/2011 **“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”** Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXIII, Febrero de 2011, Página: 170.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de no afectar los derechos de los gobernados¹²¹.

641. En este contexto, es necesario analizar la reforma del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para verificar si cumple con los principios y criterios anteriormente aludidos, por lo cual se procede a realizar el siguiente cuestionamiento:

¿En qué consistió la libre configuración legislativa en la reforma del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce?

642. A partir de la reforma, el precepto señalado estableció lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

(...).”

643. Del texto transcrito, se advierte que en el primer párrafo se considera como un concepto no deducible a las pérdidas por la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

644. Sin embargo, en el segundo párrafo el legislador permite la deducción de las pérdidas por la enajenación de acciones únicamente contra las ganancias que obtenga el contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la

¹²¹ Jurisprudencia: 1a./J. 103/2009. "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL". Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXX, Diciembre de 2009. Página: 108.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

enajenación de acciones u otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés, de manera que las pérdidas no deberán exceder del monto de las ganancias, lo que se identifica como una modalidad de la deducción de la citada pérdida.

645. Por tanto, la reforma del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de permitir la deducción de las pérdidas por la enajenación de acciones únicamente contra las ganancias que obtenga el contribuyente por el mismo concepto, y no así contra utilidades ordinarias, se encuentra dentro del ámbito de la libre configuración legislativa.

646. Sin embargo, debe mencionarse que esa libre configuración legislativa no es ilimitada pues está acotada a respetar los principios constitucionales, como es el caso del principio de proporcionalidad tributaria.

647. Además, las deducciones estructurales si bien pueden estar sujetas a modalidades y requisitos, éstos deben atender a los principios constitucionales.

648. A continuación se procede a analizar si las razones para sustentar la modalidad –limitante– consistente en disminuir la pérdida por enajenación de acciones contra la ganancia derivada del mismo concepto, son constitucionalmente válidas a partir de las siguientes premisas:

- A. Las pérdidas por enajenación de acciones son de naturaleza extraordinaria.
- B. El régimen atiende a evitar transacciones que erosionen la base del impuesto sobre la renta.
- C. El régimen es coincidente con los regímenes fiscales que operan en el mundo.

A. Naturaleza Extraordinaria.

649. En principio, se debe acudir a las fuentes donde emana el calificativo de extraordinaria de la pérdida por enajenación de acciones.

650. Desde la reforma al artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto el Ejecutivo Federal en su exposición de motivos como el legislador

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

en sus consideraciones, indicaron que se mantenía el régimen de la pérdida obtenida en la enajenación de acciones, al tener una naturaleza extraordinaria.

651. En la exposición de motivos a la iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo Federal y el legislador en sus consideraciones, concretamente en torno al artículo 32, fracción XVII, se indicó lo siguiente:

“(…).

3. Pérdidas en enajenación de acciones

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones y de otros títulos valor se han considerado un gasto no deducible desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1981, debido principalmente a su naturaleza extraordinaria y para evitar transacciones especulativas que erosionen la base de dicho impuesto.

El legislador previó la posibilidad de autorizar por excepción esta deducción cuando la adquisición y enajenación se efectuara dando cumplimiento a requisitos que en reglas generales establecieran las autoridades fiscales, de tal forma que se fijaron requisitos de control y de obtención de valores que partían de los precios pactados en dichas transacciones. Tales reglas se encuentran en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 54 y 58.

(…)

Para darle congruencia a la naturaleza extraordinaria de la deducción de las pérdidas de referencia, a partir de 1988 se incorporó un segundo párrafo a la fracción XVIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (actual fracción XVII del artículo 32), para establecer que únicamente se permitiría la deducción de dichas pérdidas contra las utilidades que por el mismo concepto se obtuvieran, convirtiéndose a partir de ese momento en un régimen cédular únicamente respecto de la aplicación de las pérdidas provenientes por la enajenación de acciones, permitiéndose que las utilidades por este mismo concepto se incorporaran a los demás ingresos acumulables.

(…)

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía la modificación de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, basado en los siguientes principios:

(…)

3. Que las pérdidas que provienen de la enajenación de acciones y de otros títulos valor tienen una naturaleza extraordinaria y que su deducción procederá únicamente contra las utilidades que por el mismo concepto obtengan los contribuyentes, atendiendo al requisito de indispensabilidad de las deducciones.

(…)

Régimen General

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos valor son gastos no deducibles por tratarse de una deducción extraordinaria.
- Al tratarse de una deducción extraordinaria, continúa el régimen cédular de aplicación de dichas pérdidas, por lo que la deducción se podrá efectuar únicamente contra las utilidades que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos.

En estos casos se incorporan medidas que señalan como obligación el que se pacten a valor de mercado y se presenten ante las autoridades administrativas los avisos y estudios de precios de transferencia respectivos. (...).”

652. Sin embargo, de las consideraciones vertidas en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal ni en las consideraciones del legislador se desprenden los alcances que deben entenderse referidos al calificativo de las pérdidas por enajenación de acciones como *extraordinarias*, por lo que el Tribunal Pleno, al resolver los amparos en revisión 32/2012, 195/2012, 840/2010, 658/2010 Y 634/2010 destacó lo siguiente:

“A.2. Características de la Naturaleza Extraordinaria.

a) Derivado de la frecuencia con que se realiza este tipo de operaciones.

Aduce la autoridad recurrente que existen ingresos activos vinculados necesariamente a la actividad productiva de una empresa, que implican la asignación de recursos tanto materiales como humanos, y generalmente son realizadas en forma regular.

Por el contrario, existen ingresos pasivos cuya característica esencial es que no requieren el recurso o esfuerzo humano para que los ingresos se generen; tal es el caso de los ingresos por enajenación de acciones, que normalmente son transacciones extraordinarias o excepcionales.

Por tanto, la particularidad que tienen las operaciones realizadas con acciones, es la frecuencia con la que se llevan a cabo, pues en contraste con actividades productivas de las empresas que son cotidianas o habituales, en el caso de la compra venta de acciones, estas operaciones por su propia naturaleza no se realizan en el día a día, ya que son excepcionales¹²².

b) El momento de acumulación de las ganancias y disminución de las pérdidas es altamente flexible.

Sostiene la autoridad recurrente que, derivado del carácter pasivo y la frecuencia con que se realizan este tipo de operaciones, da lugar a que los contribuyentes puedan manipular el momento en que obtienen la ganancia o la pérdida, ya que al reconocerse los efectos fiscales de la enajenación de las acciones hasta el ejercicio en que se realiza la operación, y no

¹²² Incluso en el caso de empresas que cotidianamente realizan la compra venta de acciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé dentro del Régimen de Consolidación Fiscal la posibilidad de poder deducir la pérdida por enajenación de acciones contra las utilidades fiscales consolidadas.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

conforme se generan los cambios en su valor, en si mismo permite cierta flexibilidad en las transacciones con acciones.

Es decir, el reconocimiento del ingreso para efectos fiscales se difiere hasta que se efectúa la enajenación del bien y no conforme se va generando año con año.

Ahora, no obstante la similitud que la enajenación de acciones pudiera tener con cualquier otra enajenación de activos fijos y terrenos respecto del reconocimiento del momento en que se obtiene el ingreso, lo cierto es que se distinguen en mucho por la flexibilidad para llevar a cabo uno y otro tipo de operaciones, pues mientras en el caso de la venta de acciones los contribuyentes las efectúan con cierta flexibilidad por su naturaleza de bienes intangibles (en el sentido de que más allá del papel no habría algo perceptible) y por su precio, que es altamente manipulable, en el caso de activos fijos y terrenos su venta no puede ser tan discrecional y flexible, por tratarse de bienes tangibles cuyo precio tiene mayor exactitud en el mercado, además de que la inversión en dichos bienes es para la generación de ingresos en actividades productivas.

Como consecuencia de lo anterior, se propicia que los accionistas propietarios se vean alentados a no llevar a cabo la enajenación cuando en la operación surgiera una ganancia (*cuando las tasas de impuesto son altas*) y por el contrario si se produjera una pérdida se incentiva su enajenación inmediata (*para disminuirlas de sus ingresos de actividades productivas*).

c) Se trata de una operación pasiva.

Aduce la autoridad recurrente que los ingresos derivados de la enajenación de acciones se consideran pasivos, porque no participa el esfuerzo personal del contribuyente para generarlos.

d) Construcción del costo de las acciones.

Otra característica que la autoridad recurrente identifica en la naturaleza extraordinaria de las pérdidas por enajenación de acciones es la construcción de su costo –derivado de la suma de varios elementos que pueden dar lugar a la pérdida por enajenación de acciones–.

A fin de conocer cómo se determina el costo de las acciones, se debe tener presente lo regulado por el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala que **la pérdida por enajenación de acciones se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de la misma Ley**, conforme a lo siguiente:

“Artículo 32. (...)

XVII. (...)

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

(...)

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:

(...)

b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de esta Ley.

(...)"

Del precepto en cita se aprecia que resulta necesario realizar una interpretación contextual, sistemática y teleológica¹²³ del artículo 32, fracción XVII, en relación con el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al estar estrechamente vinculados con la mecánica de determinación de la ganancia (o pérdida) por enajenación de acciones y la deducción respectiva.

De acuerdo con el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la ganancia (o pérdida) por enajenación de acciones, se obtiene como sigue:

“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a doce meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme lo siguiente:

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones conforme a lo siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de

¹²³ Sirven de apoyo a lo anterior: La jurisprudencia **1a./J. 42/2004** de rubro: “**VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 15% A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003, DEBE APLICARSE A LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS PARA SU CONSUMO, SIN IMPORTAR EL LUGAR EN DONDE SEAN ELABORADOS O CONSUMIDOS.**” Novena Época, Registro 181250, Instancia: Primera Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Materia(s): Administrativa, Página: 219; y la jurisprudencia **2a./J.133/2002** de rubro: “**CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.**” Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Pág. 238.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 88 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral emisora de las acciones que se enajenan hubiera tenido a las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, se deberán actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización previa a la fecha de la adquisición o de la enajenación, según se trate, y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados, así como la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

[...].”

Del artículo 24 en cita se desprende que para calcular la ganancia por enajenación de acciones, cuyo periodo de tenencia haya sido mayor a los doce meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen.

Para calcular el costo promedio por acción, los contribuyentes deberán dividir el monto original ajustado de las acciones, entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

Para obtener el monto original ajustado, **se sumará** al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones, **la utilidad libre del pago del impuesto sobre la renta que en su caso hubiera generado la emisora** durante el periodo de tenencia de las acciones (obtenida mediante la sustracción del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la emisora a la fecha de la enajenación, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición).

De las líneas anteriores se advierte, a grandes rasgos, que para calcular la ganancia por enajenación de acciones, se resta al ingreso por la enajenación de acciones, el resultado de la suma del costo comprobado de adquisición y **las utilidades que hubiere generado la emisora** durante el periodo de tenencia, por la que ya se hubiese pagado el impuesto.

Esta mecánica implica incrementar el costo de las acciones con **las utilidades que hubieran pagado impuesto sobre la renta por parte de la empresa emisora de esas acciones.**

En resumen, el precepto transcrito establece que los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, **cuyo resultado** será ganancia cuando el ingreso sea superior a dicho costo y **será pérdida cuando el ingreso sea inferior al costo.**

Lo anterior se muestra en el siguiente ejemplo:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Mecánica señalada en el artículo 24 de la LISR	Ganancia	Pérdida
Ingreso	100	100
Menos:		
Costo	80	80
Más: Utilidades	0	50
Igual a: Suma	----- 80	----- 130
Igual a: Ganancia	20	
Pérdida		(30)

Por lo anteriormente expuesto, se desprende que el término de naturaleza *extraordinaria* de la pérdida por enajenación acciones que se utiliza en la exposición de motivos y que es explicado por la autoridad recurrente, recae invariablemente en la construcción del costo de las acciones, el cual difiere totalmente de la construcción del costo de las mercancías, terrenos, inventarios, maquinaria y equipo, entre otros.

Se demuestra la diferencia en la construcción de dichos costos, con los siguientes cuadros comparativos:

COMPARATIVO: COSTO DE LAS ACCIONES CONTRA COSTO DE MERCANCÍAS

<p>“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a doce meses, <u>los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen</u>, conforme a lo siguiente: (...) a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, <u>la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 88 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición</u>, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha. (...)”</p>	<p>“Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:</p> <p>I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.</p> <p>II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.”</p>
--	---

COMPARATIVO: COSTO DE LAS ACCIONES CONTRA MONTO A DISMINUIR DEL INGRESO POR VENTA DE TERRENOS

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

<p>“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a doce meses, <u>los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen</u>, conforme a lo siguiente: (...) a) <u>Se sumará al costo comprobado de adquisición</u> actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, <u>la diferencia que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 88 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición</u>, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha. (...)”</p>	<p>“Artículo 21. Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos...” (...) (...) <u>los contribuyentes restarán del ingreso</u> obtenido por su enajenación <u>el monto original de la inversión</u>, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación. (...)”</p> <p>“Artículo 37. (...) <u>El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo</u> a excepción del impuesto al valor agregado, <u>así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.</u> (...)”</p>
---	--

COMPARATIVO: COSTO DE LAS ACCIONES CONTRA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES (MAQUINARIA Y EQUIPOS, ENTRE OTROS)

<p>“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a doce meses, <u>los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen</u>, conforme a lo siguiente: (...) a) <u>Se sumará al costo comprobado de adquisición</u> actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, <u>la diferencia</u></p>	<p>“Artículo 37. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, <u>sobre el monto original de la inversión...</u> (...) <u>El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del</u></p>
---	---

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

<p><u>que resulte de restar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 88 de esta Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que tenía dicha cuenta a la fecha de adquisición,</u> cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha. (...)"</p>	<p><u>mismo</u> a excepción del impuesto al valor agregado, <u>así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.</u> (...)"</p>
--	--

En esa tesitura, se concluye que la construcción del costo de las acciones es diversa a otros conceptos como son mercancías, inventarios, maquinaria y equipo, entre otros, máxime que como se aprecia de los cuadros comparativos citados, el costo de las acciones está construido con elementos ajenos a la erogación que se hizo para adquirir dichas acciones, como son las utilidades de la sociedad emisora de las acciones.

653. Como se puede observar, los planteamientos de referencia en cuanto a la construcción del costo de las acciones conducen a que surja la siguiente interrogante:

¿Qué justifica que al costo de las acciones se le adicionen las utilidades de la emisora?

654. De acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Pleno, el hecho de que en la mecánica del costo de las acciones se sumen las utilidades de la sociedad emisora, obedece al régimen de integración del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo evitar la doble imposición económica de las utilidades generadas por la empresa y su subsecuente distribución a los accionistas.

655. El régimen de integración se procede a analizar a continuación:

Régimen de integración del Impuesto sobre la Renta.

656. Para esta Suprema Corte no pasa desapercibido que la legislación tributaria alrededor del mundo ha adoptado dos sistemas que regulan el tratamiento fiscal para las utilidades que genera la empresa y las utilidades que son distribuidas a los accionistas; estos son el sistema clásico y el sistema de integración.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

657. El sistema clásico consiste en gravar las utilidades que genera la sociedad con un impuesto empresarial, para posteriormente gravar al accionista cuando las utilidades son distribuidas por aquélla. Lo anterior económicamente implica una doble tributación sobre la misma utilidad¹²⁴, con las desventajas que ello conlleva, como se muestra a continuación:

<u>Sociedad</u>	
Utilidad generada	100
ISR	30

Utilidad neta	70
	====
<u>Accionista</u>	
Utilidad distribuida	70
ISR	21
Neto total	49

658. De la tabla anterior, se advierte que la sociedad generó una utilidad de \$100, misma que es gravada a nivel empresa y que, al distribuirla, vuelve a ser gravada a nivel accionista, de tal forma que al final, éste recibe \$49 netos, mientras que el impuesto sobre la renta efectivamente pagado fue de \$51.

659. Para evitar lo anterior, el sistema de integración unifica o integra el impuesto sobre la renta de las personas morales y el impuesto de las utilidades distribuidas, de tal manera que la utilidad que genera la empresa quede gravada una sola vez, y no dos veces como sucede en el sistema clásico.

660. El sistema de integración utiliza varios métodos o mecánicas para lograr su propósito; entre los principales pueden mencionarse los siguientes:¹²⁵

1. Método de imputación o de plena integración, y

¹²⁴ México ha utilizado el sistema clásico al gravar el ingreso de las empresas y, adicionalmente, los dividendos percibidos por las personas físicas tal como se puede observar en la Ley del Centenario de 1921, y las diversas leyes del Impuesto sobre la Renta vigentes de 1925 a 1941, de 1942 a 1953, de 1965 a 1980 y durante los años de 1983 a 1988.

¹²⁵ Cfr. Warren, Alvin. "Integration of Corporate and Individual Income Taxes", Harvard Law School, 2005. 3-9 pp.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

2. Método de exclusión de gravamen respecto de las utilidades distribuidas.

661. El llamado *método de imputación o de plena integración*, fundamentalmente consiste en lo siguiente:

- a) La empresa genera utilidades por las que paga el impuesto.
- b) Posteriormente, cuando la empresa distribuye dichas utilidades a los accionistas, estos acumulan la utilidad recibida.
- c) Sin embargo, para evitar que el accionista vuelva a pagar el impuesto, se le otorga un crédito equivalente al impuesto pagado por la empresa.¹²⁶

662. Por otra parte, el *método de exclusión de gravamen respecto de las utilidades distribuidas*¹²⁷, puede explicarse de la siguiente manera:

- a) La empresa genera utilidades por las que paga el impuesto.
- b) Posteriormente, cuando la empresa distribuye dichas utilidades a los accionistas, estos no acumulan la utilidad recibida.

663. Así, las utilidades de la empresa resultan gravadas una sola vez.

664. En nuestro país, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente contiene un sistema de integración plena entre el impuesto a la utilidad que generan las personas

¹²⁶ Ver. Rodríguez Santos, Javier. *"Deducción para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna"*, B. Cremades y Asociados, España, 2006, p. 1. En el mismo sentido, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha dicho que bajo este método los accionistas son gravados sobre dividendos "piramidados", pero en cambio reciben un crédito fiscal por el impuesto a nivel empresarial ya pagado, lo que da como resultado que el impuesto sobre el ingreso de capital grave sólo las ganancias de capital en exceso de los beneficios retenidos que ya hubieran pagado el impuesto. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, Tax Policy Studies No. 16, 2007, 85-86 pp. Para Luis Omar Fernández este método *"consiste en incluir en el impuesto personal los dividendos con grossing up, o sea acrecentados en el impuesto que, proporcionalmente, pagó la sociedad sobre ellos; en el resultado es que se declara en el impuesto personal un dividendo mayor que el dividendo percibido por el accionista, ya que se considera que la parte pertinente de impuesto societario es un dividendo en especie que recibe el socio. Una vez establecida la cuantía del impuesto personal, se procede a tomar como pago a cuenta del mismo, la parte del impuesto societario que se haya incluido como dividendo en especie."* Fernández, Luis Omar. *"Relación entre el impuesto personal y el impuesto societario a la renta"*, p. 13.

¹²⁷ En un estudio que elaboró el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, denominó a este método "Modelo de Exclusión de Dividendos" Ver: Livingston, *"Corporate Tax Integration In The United States: A Review Of The Treasury's Integration Study"*, p. 722.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

morales y el impuesto sobre las utilidades distribuidas que reciben los accionistas¹²⁸, mismo que **tiene como propósito evitar la doble tributación económica.**

665. El Tribunal Pleno, al resolver la contradicción de tesis 233/2009, sostuvo que el doble gravamen económico se evita sumando al costo de las acciones, la diferencia de los saldos de CUFIN. En la parte conducente, se consideró que:

*“La diferencia de los saldos de la CUFIN, es el resultado de restar al saldo de la CUFIN a la fecha de enajenación, actualizada, el saldo de la CUFIN a la fecha de adquisición, igualmente actualizada. **Esta operación se realiza para evitar un doble pago del impuesto sobre la renta en la venta de acciones, pues se considera el impuesto que ya ha sido pagado por el incremento en las utilidades pendientes de distribuir.**” (énfasis agregado)*

666. De todo lo anterior, se desprende que la finalidad del artículo 22 al integrar en el costo de las acciones las utilidades de la emisora, tiene como propósito evitar la doble imposición económica al momento de enajenación de las acciones, lo que demuestra la naturaleza extraordinaria de las pérdidas por enajenación de acciones.

667. En resumen, la naturaleza *extraordinaria* de la pérdida por enajenación de acciones en cuanto a la construcción del costo, se basa en lo siguiente:

- La construcción del costo de las acciones es diversa a otros conceptos como son mercancías, inventarios, maquinaria y equipo, entre otros, lo cual conlleva a que la Ley del Impuesto sobre la Renta reconozca dichas diferencias y le dé un tratamiento especial.
- El costo de las acciones está construido con elementos ajenos a la erogación que se hizo para adquirir dichas acciones, como son las utilidades de la sociedad emisora de las acciones.

¹²⁸ Nuestro actual sistema de integración obedece a una larga evolución legislativa que esencialmente pasó de un sistema clásico a un moderno sistema de integración con el cual se buscó evitar el doble gravamen. El primer antecedente de un sistema de integración moderno en México data de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1979, en que se utilizó una mecánica de acreditamiento (método de imputación), por virtud del cual las personas físicas acumulaban los dividendos repartidos por la sociedad y a su vez se les permitía el acreditamiento de los impuestos pagados por la empresa, evitando de esa forma un doble gravamen sobre la misma utilidad.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

- El hecho de que las utilidades de la sociedad emisora se sumen para determinar el costo de las acciones, guarda congruencia con el régimen de integración del impuesto sobre la renta.
- La finalidad del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al integrar en el costo de las acciones las utilidades de la emisora, tiene como propósito evitar la doble imposición económica al momento de enajenación de las acciones.

¿La deducción de las pérdidas por enajenación de acciones únicamente contra las ganancias que obtenga el contribuyente por el mismo concepto prevista en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es una modalidad –limitante– que respeta el principio de proporcionalidad tributaria?

668. A juicio de esta Suprema Corte la modalidad prevista por el legislador –consistente en disminuir las pérdidas por enajenación de acciones únicamente contra las ganancias que obtenga por el mismo concepto– respeta el principio de proporcionalidad, atento a las siguientes consideraciones:

669. El legislador debe reconocer aquellas deducciones que se traduzcan en una merma al patrimonio y que se encuentran relacionadas con el ingreso, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria.

670. Así, hay deducciones estructurales que se encuentran vinculadas con el ingreso y el legislador debe reconocerlas, pero ello no significa que no se puedan establecer modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones a la deducción, los cuales deben respetar el citado postulado.

671. Ahora bien, del análisis efectuado por este Alto Tribunal a la limitante prevista para la deducibilidad de las pérdidas por enajenación de acciones, se advierte que resulta apegada al principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que dicha medida obedece principalmente a que la pérdida por enajenación de acciones tiene una naturaleza extraordinaria, que se justifica en primer lugar por sus características especiales y, en segundo lugar, por la construcción del costo de las acciones.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

672. En primer lugar, encontramos que efectivamente la pérdida por enajenación de acciones tiene una naturaleza extraordinaria, la cual tiene características especiales, mismas que se citan a continuación:
673. La naturaleza extraordinaria de las pérdidas por enajenación de acciones deriva de su carácter como operación pasiva y de la frecuencia con que se realizan estas operaciones.
674. El Tribunal Pleno consideró que una particularidad o característica que tiene la enajenación de acciones es que los ingresos derivados de ese tipo de operaciones se consideran pasivos, ya que el contribuyente no interviene de forma directa en su generación.
675. En efecto, los ingresos derivados de la enajenación de acciones se consideran pasivos, porque no participa el esfuerzo personal del contribuyente para generarlos.
676. Además, otra característica de la enajenación de acciones es sin duda la frecuencia con la que se llevan a cabo, pues a diferencia de las actividades productivas de las empresas que realizan de forma cotidiana o habitual, en el caso de la compra venta de acciones, estas operaciones por su propia naturaleza no se realizan de forma cotidiana, sino de manera excepcional.
677. Lo anterior, se robustece a partir de que este Alto Tribunal ha reconocido¹²⁹ que existen ingresos activos vinculados necesariamente a la actividad productiva de una empresa, los cuales implican la asignación tanto de recursos materiales como de recursos humanos, que generalmente son actividades realizadas en forma regular.

¹²⁹ La Primera Sala en los amparos en revisión que dieron lugar a la tesis de jurisprudencia 1ª./J. 103/2009 a la letra señaló textualmente: "En este contexto, los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, **así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.**

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

678. Por el contrario, existen ingresos pasivos que tienen como característica esencial que no requieren el recurso o esfuerzo humano para que se generen, tal es el caso de los ingresos por intereses, regalías y, en este caso, por enajenación de acciones, que normalmente son transacciones extraordinarias o excepcionales, contrario a las operaciones activas o productivas que requieren necesariamente del esfuerzo humano para la generación de su ingreso.
679. Por tanto, el carácter pasivo de la compra venta de acciones y la frecuencia con que se realizan dichas operaciones, a juicio de este Alto Tribunal, constituyen elementos que determinan la naturaleza extraordinaria de las pérdidas.
680. Así, esta Suprema Corte advierte que no obstante la similitud que la enajenación de acciones pudiera tener con cualquier otra enajenación de activos fijos y terrenos respecto del reconocimiento del momento en que se obtiene el ingreso, lo cierto es que se distinguen en mucho por la flexibilidad para llevar a cabo uno y otro tipo de operaciones, pues mientras en el caso de la venta de acciones los contribuyentes las efectúan con cierta flexibilidad por su naturaleza de bienes intangibles (en el sentido de que más allá del papel no habría algo perceptible) y por su precio, que es altamente manipulable, en el caso de activos fijos y terrenos su venta no puede ser tan discrecional y flexible, por tratarse de bienes tangibles cuyo precio tiene mayor exactitud en el mercado, además de que la inversión en dichos bienes es para la generación de ingresos en actividades productivas.
681. Como consecuencia de lo anterior, se propicia que los accionistas propietarios se vean alentados a no llevar a cabo la enajenación cuando en la operación surgiera una ganancia (cuando las tasas de impuesto son altas) y por el contrario si se produjera una pérdida se incentiva su enajenación inmediata (para disminuirlas de sus ingresos de actividades productivas).
682. En segundo lugar, también encontramos que la pérdida por enajenación de acciones tiene una naturaleza extraordinaria a partir de la construcción del costo de las acciones.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

683. La naturaleza extraordinaria se desprende de la construcción del costo de las acciones que se determina sumando al costo comprobado de adquisición originalmente erogado por el contribuyente, las utilidades generadas por la empresa emisora.
684. Además, el anterior tratamiento obedece al régimen de integración del impuesto sobre la renta que tiene como finalidad evitar la doble imposición económica de las utilidades generadas por las empresas y las utilidades distribuidas a sus accionistas.
685. Ahora bien, respecto al hecho de que se incluyan las utilidades fiscales de la sociedad emisora para determinar el costo fiscal de las acciones, como ha sido reconocido en diversos precedentes por esta Suprema Corte¹³⁰, tiene como objetivo evitar un doble pago del impuesto sobre la renta en la venta de las acciones, que tiene su origen en el régimen de integración del impuesto al que se refiere la autoridad recurrente.
686. En conclusión, esta Suprema Corte considera que la modalidad de disminuir las pérdidas por enajenación de acciones únicamente contra las ganancias por el mismo concepto, que obedece a su naturaleza extraordinaria, la cual deriva de sus características especiales y, particularmente, de la construcción sui generis del costo fiscal de las acciones sustentado en el sistema de integración del impuesto, es constitucionalmente válida.
687. Incluso, se advierte que la modalidad adoptada por México no es caprichosa ni arbitraria, ya que es consistente con los regímenes establecidos por los principales socios comerciales de nuestro país.

¹³⁰ **Artículo 140.** Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracción XI del artículo 76 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

...

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

688. Cabe destacar que el Alto Tribunal al analizar el principio de proporcionalidad tributaria en materia de deducciones, siempre lo ha hecho respecto de aquellas que representan una merma al patrimonio.
689. Sin embargo, en el caso de las pérdidas por enajenación de acciones, cuyo costo se integra con la erogación efectuada por el contribuyente para su adquisición, así como con las utilidades de la sociedad emisora, se definió por el Alto Tribunal que no son aplicables estrictamente los criterios de proporcionalidad referidos, y en todo caso debe efectuarse un análisis sin dejar de considerar la diferencia aducida por la autoridad recurrente.
690. En ese orden de ideas, la pérdida por enajenación de acciones si bien incorpora un costo que eroga el contribuyente, también es cierto que se le adicionan las utilidades fiscales de la sociedad emisora de las acciones, para atender a la finalidad de integración del impuesto sobre la renta, lo que constituye una cuestión atípica de este tipo de deducciones.
691. En los términos apuntados, si la pérdida generada en la enajenación de acciones, no corresponde exactamente a la erogación realizada en la adquisición de esas acciones, sino también a la incorporación que se hace de las utilidades generadas por la emisora, es evidente que la pérdida por enajenación de acciones no se puede aplicar contra utilidades ordinarias, sino únicamente contra las ganancias por la enajenación de acciones, ya que ambas participan y derivan de la misma construcción del costo.
692. Ahora bien, si se permitiera aplicar dicha pérdida contra utilidades distintas a las ganancias por enajenación de acciones, ello daría lugar a que el contribuyente pagara un impuesto sobre la renta de forma irreal y lejos de su verdadera capacidad contributiva, al deducir una pérdida que no corresponde exactamente a un sacrificio o menoscabo patrimonial.
693. Por tanto, a partir de la forma en que está construido el costo de las acciones, el cual incide en la determinación de la pérdida por enajenación de acciones, esta Primera Sala concluye que la limitante contenida en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se ajusta a los criterios que en

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

materia de proporcionalidad tributaria ha establecido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El régimen evita transacciones que erosionen la base del impuesto sobre la renta.

694. El régimen consistente en que las pérdidas por enajenación de acciones sólo puedan aplicarse contra ganancias obtenidas por el mismo concepto y no contra las utilidades ordinarias, tiene por objeto evitar que las transacciones con las que se originan dichas pérdidas, se efectúen con la intención de erosionar la base del impuesto sobre la renta, tal como lo resolvió el Tribunal Pleno al fallar los amparos en revisión 32/2012, 195/2012, 840/2010, 658/2010 y 634/2010.
695. Lo anterior es así, porque dicha finalidad se encuentra validada por la propia naturaleza extraordinaria de la pérdida por enajenación de acciones, derivada de su carácter de operación pasiva, de la flexibilidad con que puede llevarse a cabo este tipo de operaciones y sobre todo por la integración del costo fiscal de las acciones.
696. En dicho precedente, el Tribunal Pleno reconoció que es precisamente por esas características tan singulares y especiales que la pérdida por enajenación de acciones depende en gran medida de las operaciones que de forma libre y discrecional realicen los contribuyentes; por ello, derivado de su permisibilidad, pueden ser atractivas para erosionar la base del impuesto sobre la renta.
697. En ese sentido, debido a que las empresas pueden tener como incentivo en este tipo de operaciones no la generación de ganancias –pues obviamente estarán gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta–, sino la obtención de una pérdida que puede ser provocada de forma irreal o dudosa, es que finalmente se justifica la medida adoptada por el legislador.
698. Ahora, si bien es cierto que existe libertad de contratación entre los particulares para realizar un negocio con fines económicos, también lo es que la limitante establecida para aplicar la pérdida por enajenación de acciones no se

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

encuentra encaminada a desincentivar que cualquier persona realice ese tipo de operaciones, sino a evitar que se efectúen con el único propósito de erosionar la base del impuesto sobre la renta.

699. Ante tales escenarios, se concluyó por el Tribunal Pleno que el régimen establecido para deducir la pérdida por enajenación de acciones, constituye un límite objetivo y razonable fijado por el legislador hasta el cual puede tolerar el Estado el riesgo de una mala operación celebrada entre particulares, en tanto no recibirá tributo alguno al haber resultado una pérdida.

700. En sustento a la tesis que antecede, 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 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.

701. Así, es evidente que la enajenación de acciones es una operación que puede ser utilizada para erosionar la base del impuesto sobre la renta; por tanto, es válido que el legislador diseñara un régimen que impida la realización de ese tipo de operaciones con tal propósito.

702. Consecuentemente, el régimen contenido en el precepto reclamado para deducir de manera limitada la pérdida por enajenación de acciones, no se propone desincentivar este tipo de operaciones, pues solamente busca que no se mezclen las utilidades ordinarias en donde las deducciones son erogaciones de los contribuyentes, con un régimen en el que la pérdida no es producto de una erogación, sino de la integración del impuesto.

703. En ese sentido, 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.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

704. Lo anterior se corrobora con la tesis aislada que señala:

Novena Época.

Instancia: Pleno.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo XXX, Julio de 2009.

Tesis: P. XLI/2009.

Página: 76.

“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 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

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

mexicano, lo cual es acorde con su voluntad de incorporarse a un organismo como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.”

705. Por tanto, para esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que en el caso de la enajenación de acciones sólo se separe la pérdida y no así la ganancia, 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 de la pérdida por enajenación de acciones.

Razonabilidad de la medida legislativa impugnada (artículo 28, fracción XVII Ley del Impuesto sobre la Renta)

706. Resulta indispensable estudiar los argumentos hechos valer, a fin de determinar si la limitante contenida en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del ejercicio fiscal de dos mil catorce, resulta ser razonable para alcanzar el fin propuesto por el legislador.

707. En ese sentido, al encontrarnos ante una deducción estructural –como ya se señaló–, corresponderá ahora analizar la razonabilidad de la limitante consistente en obtener ganancias por enajenación de acciones para aplicar las pérdidas respectivas, esto es, si obedece a una finalidad constitucionalmente válida, si es adecuada respecto del fin que pretende y si en la consecución del objetivo deseado no se afecta innecesaria o injustificadamente algún derecho de los gobernados.

Descripción del ejercicio de la razonabilidad de la medida.

708. Este ejercicio de razonabilidad consta de tres pasos a seguir:

1. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

2. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad).
3. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

709. En relación con lo anterior y previo al análisis correspondiente, resulta necesario precisar que en el caso de la normatividad con efectos económicos o tributarios –como lo es la reclamada en la especie–, por regla general, el análisis debe ser *poco estricto*, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o resultan necesarias.

710. Para esta Suprema Corte es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –y entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

711. Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

712. Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma –el Congreso en circunstancias ordinarias, o bien, el Ejecutivo, como acontece en el presente caso–.

713. Así se desprende de la tesis de jurisprudencia **1a./J. 84/2006**, tomo XXIV, noviembre del 2006, página 29, de rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.” y la tesis aislada **1a. LIII/2012**, tomo I, abril de 2012, página 882, de rubro: “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN.”

714. Quedaron establecidas las razones para establecer la limitante de disminuir las pérdidas por enajenación de acciones, contra ganancias por el mismo concepto y que son las siguientes:

A. La deducción de la pérdida derivada de la enajenación de acciones tiene una naturaleza extraordinaria, dada sus características, como la frecuencia, flexibilidad, el contexto fiscal en el que se encuentran así como por el sistema de integración de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

B. Dicha medida es uno de los medios para evitar transacciones que erosionen la base del impuesto sobre la renta.

715. Tomando en cuenta lo anterior, procede al análisis de razonabilidad de la limitante contenida en el precepto reclamado, para lo cual resulta necesario responder las siguientes interrogantes:

Las finalidades consistentes en la naturaleza extraordinaria y la relativa a evitar transacciones que erosionen la base gravable ¿son constitucionalmente válidas?

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

716. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

717. De la transcripción que antecede, se desprende que es intención del Constituyente que todos los mexicanos –y, como ha sido interpretado, aun los extranjeros residentes en territorio nacional y, en general, los que de alguna manera sean beneficiarios de los servicios y bienes públicos proporcionados por el Estado–, contribuyan al sostenimiento de los municipios, entidades federativas y de la propia Federación, en una medida acorde a la capacidad de cada persona, igualitaria y de conformidad con los lineamientos aprobados por el pueblo soberano, a través de sus representantes populares.

718. Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución.

719. Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo –equitativo y proporcional–, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Constitución.

720. En efecto, resulta necesario advertir que los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional durante las primeras décadas del siglo XX, no han sido incorporados al ordenamiento jurídico de las democracias constitucionales simplemente por ser considerados como un elemento adicional de protección.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

721. Sin la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos son una ilusión; y a la inversa, sin la efectividad de los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales son insignificantes.
722. En este contexto, debe destacarse que, entre los aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. En efecto, de eliminarse un impuesto, los contribuyentes dispondrían para sí mismos de mayor riqueza y de más oportunidades de autodeterminación. Sin embargo, la libertad que se gana al quedar liberado de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.
723. De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas a los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés colectivo.
724. Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación –y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda– prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de dicha obligación, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.
725. En consecuencia, el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los gobernados con dichas finalidades –y con los sectores a favor de los cuales éstas han sido consagradas normativamente al más alto nivel jerárquico–, se encuentra indiscutiblemente autorizado para

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

regular ciertas conductas, constriñendo la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. Lo anterior, considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado.

726. Lo anterior, inclusive puede desprenderse del propio artículo 16 constitucional, en el que se establece la posibilidad de que la autoridad administrativa lleve a cabo las actuaciones que le permitan comprobar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de la materia tributaria, con la cual se acredita la capital trascendencia de dicho deber –siendo ésta una de las pocas materias en las que desde la propia norma fuente se establece la posibilidad de verificación–.

727. Dichos principios consagrados en los artículos 3 y 25 constitucionales, han tenido su sustento jurídico en los siguientes criterios:

Novena Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XXX, Julio de 2009.

Tesis: 1a./ J. 65/2009.

Página: 285.

“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.”

Novena Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XXV, Marzo de 2007.

Tesis: 1a./J. 28/2007.

Página: 79.

“FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.”

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

728. De la interpretación sistemática de los artículos 3, 16, 25 y 31, fracción IV, constitucionales, se concluye que las finalidades perseguidas con la medida establecida en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son válidas desde un punto de vista constitucional, dando por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado.

729. Ahora, corresponderá a este Alto Tribunal determinar si la medida concreta que escogió el legislador a través de la fracción XVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conduce al resultado deseado –lo cual pondría de manifiesto su carácter racional– o bien, si no conduce a ello –caso en el cual se evidenciará su falta de idoneidad–.

Racionalidad de la medida.

730. En primer término, conviene reiterar lo que se señaló en el apartado IV anterior, en el que se considera que la naturaleza extraordinaria de las pérdidas por enajenación de acciones se justifica tanto por la frecuencia con que se realizan estas operaciones como por su naturaleza pasiva.

731. Asimismo, la naturaleza extraordinaria recae en la integración del costo de las acciones, que se determina sumando al costo comprobado de adquisición originalmente erogado por el contribuyente, las utilidades generadas por la empresa emisora.

732. Este mecanismo tiene su razón en el sistema que eligió México para evitar la doble imposición económica sobre utilidades que ya pagaron impuesto previamente en la sociedad emisora de las acciones; de tal forma, que el accionista enajenante de las acciones sume a su costo originalmente erogado por la adquisición de dichas acciones, las utilidades que corresponden a la sociedad que las genera.

733. Este Alto Tribunal considera que la medida adoptada por el legislador atendiendo a la naturaleza extraordinaria de la pérdida por enajenación de acciones es racional por lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

734. Las características de las pérdidas por enajenación de acciones en efecto son diferentes a las demás deducciones, ya que la frecuencia con la que se realizan este tipo de operaciones, son poco usuales, contrario a las actividades productivas de una empresa que se realizan de manera habitual y cotidiana.
735. Asimismo, al ser una operación pasiva tiene como característica esencial que no requieren el recurso o esfuerzo humano para que los ingresos se generen, contrario a las operaciones activas o productivas.
736. Por otra parte, la construcción de la pérdida no es una erogación en sí misma, sino es el resultado de una mecánica que atiende a una finalidad muy específica, como lo es la integración del impuesto sobre la renta.
737. Al costo de las acciones se le adicionan las utilidades generadas por la empresa emisora. Esta operación hace que cuando se compare dicho costo contra el ingreso que se obtiene por la enajenación de acciones, la pérdida no sea simplemente el excedente de una erogación sobre el ingreso correspondiente, sino que obedecerá a la construcción del costo de las acciones.
738. Así, queda demostrado que la pérdida generada en la enajenación de acciones, no corresponde a la erogación realizada en la adquisición de esas acciones, sino a la incorporación que se hace al costo de dichas acciones de las utilidades generadas por la emisora.
739. Si se permitiera aplicar dicha pérdida contra otras utilidades (distintas de la ganancia por enajenación de acciones), ello daría lugar a que el contribuyente pagara un impuesto sobre la renta de forma irreal y lejos de su verdadera capacidad contributiva, ya que lo haría por debajo de lo que realmente debería, al tomar como deducción una pérdida que no corresponde a su sacrificio patrimonial o a una erogación.
740. Finalmente, como otro de los fines trazados, es darle congruencia al sistema de integración del impuesto permitiendo la disminución de la pérdida por enajenación de acciones contra las ganancias obtenidas por el mismo concepto.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

741. Lo anterior resulta lógico y razonable, porque ambos conceptos participan de la misma naturaleza en cuanto a la integración del costo que se disminuye, ya sea para obtener una pérdida si éste resulta mayor o una ganancia si el costo resulta menor.

742. Por todo lo anterior, es claro que la medida adoptada por el legislador es objetiva y racional con los fines trazados.

La medida utilizada para evitar transacciones que erosionen la base del impuesto ¿es racional? Esto es, ¿existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y los fines pretendidos?

743. Las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones reúnen ciertas características extraordinarias que facilitan las prácticas evasivas del impuesto sobre la renta, lo cual se debe principalmente a dos motivos:

744. En primer lugar, encontramos que el momento de enajenación es altamente flexible, lo que propicia que los contribuyentes tengan la posibilidad de enajenar las acciones en el momento que les resulte conveniente ya sea para generar una pérdida, o bien, una ganancia.

745. La segunda característica de la enajenación de acciones que facilita el desarrollo de prácticas elusivas, consiste en que debido a su naturaleza dichas operaciones son de carácter pasivo, de modo que el contribuyente no interviene de forma directa en su generación, lo cual le permite con relativa facilidad incursionar en dicha operación.

746. Incluso, una de las mayores dificultades que existen a nivel mundial¹³¹ es que contribuyentes que generan utilidades derivado de sus actividades productivas

¹³¹ A Further difficulty with the idea of taxing capital gains as income is that some individuals might have very large negative incomes arising from capital losses. Since averaging provisions of some kind would certainly be necessary under a CIT (see below), these would have to provide for the averaging of losses as well as of gains. In principle this is quite just, but it might lead to misunderstanding if the media were able to claim that some individuals receiving large amounts of "income" (e.g. earned income) were paying no tax because of the deduction against that income of capital losses. With the fall in stock exchange prices, in some recent years many wealthy taxpayers would have been exempt from all tax. If this were to seem unfair to members of the public then it would reflect a belief that "comprehensive

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

y que pagan impuesto regularmente, a través de la disminución de estas pérdidas que son extraordinarias o excepcionales, ocasiona que no paguen ni siquiera el impuesto por sus actividades productivas e incluso por un periodo mayor a un ejercicio fiscal. Precisamente por ello el legislador limita su disminución contra las ganancias por enajenación de acciones.

747. Otro de los aspectos fundamentales que confirman el uso inadecuado en la generación de pérdidas por enajenación de acciones, es que los contribuyentes reiteradamente llevan a cabo reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un mismo grupo de interés económico en donde pueden transmitir la propiedad de las acciones a un valor equivalente a su costo fiscal, mecanismo previsto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que evita tanto la generación de ganancias como de pérdidas y, sin embargo, los contribuyentes prefieren generar pérdidas artificiales para erosionar la base del impuesto sobre la renta.
748. En relación con lo anterior, este Alto Tribunal también advierte que la mecánica de construcción del costo fiscal de las acciones provoca que los contribuyentes utilicen en mayor grado la operación cuando observan que las sociedades emisoras de las acciones tienen mayores utilidades fiscales a las reflejadas para efectos contables, pues con ello se incrementa el costo fiscal de las acciones que, al momento de ser enajenadas, repercutirá en la generación de pérdidas.
749. En efecto –como antes se señaló–, al incrementarse el costo de las acciones con las utilidades fiscales generadas por la empresa emisora, ha traído como consecuencia que diversos contribuyentes utilicen la operación para cometer abusos, al poder manipular los precios generando pérdidas que en realidad no representan un menoscabo patrimonial.
750. Así, el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, estableció una modalidad para deducir las pérdidas por dicha actividad que no

income” was not the appropriate tax base. The Structure and Reform of Direct Transaction. Report of a Committee chaired by Professor J.F. Meade. IFS (The Institute for Fiscal Studies). London. Second impression 1978. Pág. 129.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

desconoce la capacidad contributiva de la persona moral, en la medida en que le permite aminorar un ingreso específico y, en consecuencia, disminuir la base gravable.

751. Debe decirse que el hecho de que la deducción se condicione al cumplimiento de determinados requisitos legales, se justifica en la medida en que al constituir minoraciones de la base gravable, es necesario establecer mecanismos que impidan su empleo abusivo de manera que se eviten prácticas de elusión o evasión fiscal. Tales requisitos pueden ser dispuestos por el legislador, pues si cuenta con libertad de configuración legislativa para establecer impuestos, con mayor razón la tiene para fijar las condiciones bajo las cuales pueden hacerse las minoraciones correspondientes.
752. En congruencia con lo anterior, puede afirmarse que el hecho de que las pérdidas generadas por la enajenación de acciones no puedan disminuirse sino de las ganancias obtenidas por esa misma actividad y hasta por el importe de éstas, no resulta en sí mismo inconstitucional.
753. Lo anterior es así, porque como ya quedó establecido, la simple segregación de ingresos o deducciones (que son componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva) no resulta contraria al principio de proporcionalidad tributaria en tanto que no implica necesariamente que se contribuya conforme a una capacidad económica irreal.
754. En este sentido, este Alto Tribunal advierte que si la deducción de las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones fuese ilimitada, ello permitiría que los contribuyentes que no tengan una finalidad de tener renta, erosionen la base del impuesto, de manera que se dejaría de pagar impuestos sobre ingresos mediante una base tributaria con fines elusivos, aun cuando lo hicieren respetando los precios de mercado.
755. No obstante lo anterior, en virtud del requisito de indispensabilidad de las deducciones, el legislador ha reconocido la posibilidad de que los contribuyentes reduzcan las pérdidas generadas por la enajenación de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

acciones, pero limitándola contra las utilidades que por el mismo concepto obtengan hasta por diez años.

756. Ciertamente, las consecuencias fiscales a las que conlleva dicha regulación implican que las pérdidas que superen las ganancias derivadas de la enajenación de acciones no podrán ser deducidas, y que los contribuyentes que no obtengan ganancia alguna, no puedan deducir las pérdidas que obtuvieran por la enajenación de acciones.

757. Al respecto, debe precisarse que las planeaciones fiscales fraudulentas que en su caso pudieran hacerse para generar pérdida fiscal por enajenación de acciones, no podrán más que contrarrestar los efectos fiscales que en su caso se deriven de la ganancia accionaria.

758. En tales condiciones, a juicio de esta Suprema Corte la medida resulta racional, toda vez que logra una mayor recaudación, pues al sólo permitirse la deducción de la pérdida por enajenación de acciones contra las ganancias que se obtengan por el mismo concepto, con ello el legislador asegura que no habrá ingreso alguno –distinto al obtenido por concepto de enajenación de acciones– que pueda ser contrarrestado por esa deducción y, por tanto, deje de ser gravado mediante una práctica fiscal evasiva.

759. Estudio de proporcionalidad entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido, no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho.

760. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático, por lo que el ente estatal planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades otorgado por la propia Ley Fundamental.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

761. Para tal efecto, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional, para lo cual, bajo criterios de equidad social y productividad, se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, de modo que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.
762. En ese sentido, el legislador –en el ámbito de sus facultades–, puede diseñar leyes fiscales que permitan al Estado, a través de la recaudación, cumplir con los objetivos establecidos para la rectoría económica del Estado.
763. Una vez establecido que la norma tributaria es un medio para alcanzar los propósitos de la rectoría económica del Estado, ahora corresponde analizar si con la medida legislativa consistente en limitar la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones a la obtención de ganancias por el mismo concepto, es posible alcanzar tales objetivos sin afectar de manera innecesaria o excesiva otros derechos, a fin de determinar de manera específica si los contribuyentes tributan de manera acorde con el principio de proporcionalidad tributaria.
764. En el caso a estudio, el legislador diseñó una limitante razonable, lo cual se desprende de la proporcional correspondencia que guarda la medida decretada, en relación con la consecución de las finalidades trazadas, tal y como se explica a continuación:
765. La proporcionalidad entre la medida y las finalidades, se justifica con bases objetivas y razonables, especialmente por la naturaleza extraordinaria de las pérdidas por enajenación de acciones derivada, en esencia, de la construcción del costo fiscal de dichos títulos.
766. La conformación de ese costo fiscal tiene su razón de ser en el sistema de integración del impuesto cuyo objetivo es evitar la doble imposición económica

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

de las utilidades generadas por la empresa y las distribuidas a los accionistas, costo que no puede considerarse en sí mismo como una merma al patrimonio de los contribuyentes a efecto de que pudieran tomar su deducción contra ingresos distintos a la ganancia por enajenación de acciones.

767. De permitirse la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones contra los demás ingresos de los contribuyentes, se estaría validando que disminuyeran cantidades que no fueron erogadas por ellos, lo que no sería razonable y, más aún, porque el costo fiscal del que deriva la pérdida tiene su razón de ser en el sistema de integración del impuesto.
768. El principio de proporcionalidad tributaria busca que se reconozcan aquellas erogaciones que constituyan una merma patrimonial; en el caso, este Alto Tribunal ha corroborado que la integración del costo de las acciones es atípico en comparación al costo de cualquier otro bien, como es el caso de mercancías, inventarios, activos fijos y terrenos, lo que justifica de forma razonable y objetiva que las pérdidas por enajenación de acciones se deduzcan sólo de las ganancias obtenidas por el mismo concepto.
769. Por otra parte, la deducción limitada de referencia encuentra justificación en la naturaleza extraordinaria de la enajenación de acciones, por el hecho de que los ingresos respectivos son de carácter pasivo, es decir, no derivan de la realización de actividades empresariales y no se vinculan con activos involucrados en dichas actividades, lo que evidencia nuevamente la proporcionalidad de la medida.
770. Además, la proporcionalidad entre la medida y las finalidades se advierte por el hecho de que la limitante evita la disminución de pérdidas artificiales que erosionan la base del impuesto sobre la renta; por ello, el régimen establecido por el legislador de permitir la deducción de dichas pérdidas sólo contra las ganancias obtenidas por el mismo concepto, es consistente con los demás sistemas o regímenes de los principales socios comerciales de México, precisamente para evitar que de forma reiterada o sistemática se realicen operaciones que tengan como finalidad erosionar la base del impuesto.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

771. De esta forma, la separación de la pérdida por enajenación de acciones de las demás deducciones normales y ordinarias, desalienta este tipo de operaciones.
772. Asimismo, debe tomarse en cuenta que en todos los procesos legislativos que han ido configurando el régimen fiscal de la pérdida por enajenación de acciones, destaca la intención de evitar la manipulación de la base tributaria e impedir que los contribuyentes eludan su obligación fiscal en México; por tanto, ello denota que resulta congruente y constitucionalmente válida la decisión de mantener la limitante coincidente con los regímenes de los principales socios comerciales de nuestro país, y de esta manera contrarrestar cualquier beneficio indebido que pudiera derivarse de la realización de la enajenación de acciones.
773. En tales condiciones, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que existe una proporcional correspondencia entre la medida utilizada por el legislador y la finalidad que se pretende alcanzar, por lo que resulta razonable.
774. Por tanto, la medida no es desproporcional porque se permite a los contribuyentes deducir las pérdidas por enajenación de acciones de las ganancias que se obtengan por el mismo concepto; además, cabe señalar que en el caso de sociedades controladoras en el régimen de consolidación fiscal, cuya actividad habitual es la compra venta de acciones, se permite que dichas pérdidas se apliquen contra sus utilidades fiscales consolidadas.

Violación al derecho fundamental de propiedad.

775. Es **inoperante** el tópico que se propone, en cuanto a que los artículos reclamados vulneran el derecho a la propiedad, previsto en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
776. Esta Primera Sala al resolver el amparo el amparo en revisión ***** de la ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo De Larrea correspondiente a la sesión del veinticuatro de mayo de dos mil diecisiete y el amparo directo en revisión *****, correspondiente a la sesión de veintisiete de noviembre de dos mil trece, de la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, precisó que el derecho a la propiedad, como parte de los derechos fundamentales de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

las personas, *“debe ser entendido como el derecho que tienen las personas a ser propietarias y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre éste o aquel bien”*.

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

778. Con base en esa definición, se concluye que el tópico de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la propiedad no guarda vínculo alguno con la posibilidad de que se le permita realizar las deducciones que refiere son estructurales, ni impide que se le grave la misma fuente de riqueza.

779. Con base en esa definición, se concluye que el tópico de la quejosa parte de una premisa inexacta, pues el derecho a la propiedad no guarda vínculo alguno con la posibilidad de que se le permita realizar las deducciones de las pérdidas por enajenación de acciones.

780. Lo anterior, porque el derecho a la propiedad tiene su asidero en la prerrogativa que tienen los sujetos de apropiarse de un bien, así como el de poder disponer de ellos, lo que hace notar que no puede alegarse la vulneración a ese principio por el hecho de que la quejosa considere que tienen derecho a realizar determinadas deducciones “estructurales” ni con la posibilidad de que se le grave más de una vez la misma fuente de riqueza.

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

Análisis de equidad tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

En los conceptos de violación decimoquinto, decimosexto, decimoséptimo y decimoctavo, la parte quejosa alega violación al principio de equidad tributaria, en la medida que la medida legislativa impugnada genera trato diferenciado en las siguientes cuestiones:

782. En el **decimoquinto y decimosexto conceptos de violación**, la parte quejosa esencialmente arguye que el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, ya que se otorga un trato tributario desigual a contribuyentes que en el mismo ejercicio han realizado operaciones de venta de acciones, al permitir solo a aquellos que obtengan ingresos por el mismo concepto el reconocimiento total de su deducción, mientras que aquellos que obtengan otro tipo de ingresos no, sin que exista razón que válidamente lo justifique.
783. Asimismo, se señala que se otorga un trato tributario desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley, porque se provoca que dos contribuyentes que obtienen la misma cantidad de ingresos, uno pague más impuestos que el otro en función del tipo de bien enajenado que dé lugar a una pérdida.
784. Que si la pérdida proviene de la enajenación de acciones, la deducción no puede ser superior al monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto, en cambio, si la pérdida proviene de la enajenación de bienes distintos como terrenos, activos fijos, títulos valor que representan la propiedad de bienes, la deducción se reconoce en su totalidad para determinar la base del tributo. De este modo, el primero pagará un impuesto mayor al que pague el segundo, sin que haya justificación alguna.
785. Lo anterior, en tanto que la naturaleza del bien enajenado y que da lugar a la pérdida, no puede constituir una razón válida para otorgar un trato diferenciado, pues basta que se trate de bienes estrictamente indispensables para la actividad mercantil del sujeto, máxime que se trata de un impuesto al ingreso en el que se debe atender a la auténtica modificación patrimonial que registre el contribuyente.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

786. En el decimoséptimo concepto de violación, las quejas establecen que el artículo 28, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga un trato igual a situaciones distintas como es la limitante temporal de diez años para poder deducir las pérdidas derivadas de enajenación de acciones respecto de aquellas que deriven de operaciones ordinarias de los contribuyentes.
787. Refieren que es inequitativo que el legislador haya equiparado la frecuencia y la posibilidad de obtener utilidades en una operación extraordinaria respecto de una ordinaria, por lo que lo dispuesto por los artículos 28, fracción XVII y 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional.
788. Por su parte, en el concepto de violación decimoctavo, las quejas sostienen que es inequitativo que el artículo 18, fracción IV, en relación con el diverso 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorguen un trato fiscal diverso a contribuyentes que obtengan utilidades derivadas de la enajenación de acciones que coticen en bolsa de valores, pues dichas utilidades deberá acumularlas a la totalidad de sus ingresos y aplicar una tasa del 30%, mientras que las personas físicas que obtengan utilidades por la enajenación de acciones en bolsa pagarán sobre una tasa del 10% de conformidad con lo dispuesto por el artículo 129 de la referida ley.

Los conceptos de violación sintetizados son infundados.

789. Para arribar a la anterior conclusión, en principio, cabe señalar que el principio de equidad tributaria es una manifestación específica y particular del principio, derecho y valor de igualdad en general, tal y como se ha sostenido en la siguiente jurisprudencia que establece:

Novena Época.
Instancia: Primera Sala.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
Tomo: XXV, Enero de 2007.
Tesis: 1a./J 97/2006.
Página: 231.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que esta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.”

790. Lo anterior, implica que el principio de equidad tributaria tiene un carácter relacional, instrumental o adjetivo, ya que se predica al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de “términos de comparación” (*tertium comparationis*), los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad.

791. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuando una diferencia es relevante, será libre más no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.

792. Por ende, el primer paso para proceder a verificar el cumplimiento del principio de equidad tributaria es la elección del término de comparación.

793. Incluso, la aportación del término o parámetro de comparación resulta ser un requisito indispensable para que puedan ser analizados los argumentos formulados por el quejoso en sus conceptos de violación, so pena de estimarlos inoperantes, como se ha sostenido en la tesis aislada que señala:

Décima Época.
Instancia: Primera Sala.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Tesis Aislada.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 1.

Materia(s): Común.

Tesis: 1a. CXLIX/2012 (10a.).

Página: 488.

“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO. En la medida en que la definición conceptual del principio de igualdad formulada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVIII/2005, exige como requisito previo al juicio de igualdad que se proporcione un término de comparación, esto es, un parámetro o medida válida a partir de la cual se juzgará si existe o no alguna discriminación y que sirva como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias al referido principio. Así, si en los conceptos de violación no se proporciona dicho término de comparación, entonces deben calificarse como inoperantes, pues no existen los requisitos mínimos para atender a su causa de pedir.”

794. Ahora, una vez propuesto un término de comparación, en segundo lugar, debe analizarse si la diferencia de trato existente se justifica, para lo cual esta Primera Sala ha señalado cuales son los criterios para determinar si el legislador respeta o no el principio de igualdad en general, criterios que también son aplicables al diverso de equidad tributaria en particular.

795. Al respecto es aplicable la siguiente jurisprudencia:

Novena Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XXIV, Septiembre de 2006.

Tesis: 1a./J. 55/2006.

Página: 75.

“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no solo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de que se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.”

796. En síntesis, los criterios para determinar cuándo se cumple con el derecho de igualdad son:

- a) Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
- b) Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.
- c) La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, esto se puede reducir en la expresión “*el fin no justifica los medios*”, y menos si éstos guardan una relación desmedida para los propósitos que se buscan alcanzar.¹³²

¹³² La doctrina identifica tres subprincipios para llevar a cabo el test de proporcionalidad, los cuales son: idoneidad o adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación. En este sentido, Cf. Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales, Madrid, Centro de Estudios

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

797. En materia tributaria:

“El principio de igualdad y el principio de prohibición del exceso, de forma conjunta, deben hacer mensurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea una medida equilibrada [...] Nunca hay igualdad absoluta, sino igualdad <<en relación a algo>>, con la visión puesta en un punto de vista comparativo, que es lo que hace que, sobre la base de una determinación común, podamos hablar de mensurabilidad de un acto. La <<prohibición del exceso>>, por su parte, impone una justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación a un fin determinado, una ((adaptabilidad)) que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad. Ambos principios, que son reglas de equilibrio de la acción impositiva del Estado, dirigen la incidencia individual de esa acción impositiva a un objeto determinado; el principio de igualdad relaciona la actuación pública con un elemento de comparación, determinado por una medida de la comparación; la prohibición del exceso vincula esa medida de comparación a un objeto justificador de la imposición, que sea colectivamente relevante.

El principio de igualdad y el principio de prohibición del exceso son, por tanto, parecidos y formalmente tienen una orientación común, pero se diferencian en las medidas concretas que hay que poner en práctica para hacerlos efectivos. Una igualdad proporcional mide las consecuencias jurídicas atendiendo al tratamiento de otro presupuesto de hecho que tenga una relevancia jurídica similar. La proporcionalidad derivada de la ((prohibición del exceso)), sin embargo, valora las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de la misma.”¹³³

798. En el caso, las quejas hacen valer la violación al principio de equidad tributaria a partir de que –a su juicio– se otorga un trato diferenciado no justificado, porque se provoca que dos contribuyentes que obtienen la misma cantidad de ingresos, uno pague más impuestos que el otro en función del tipo de bien enajenado que de lugar a una pérdida, ya que si la pérdida proviene de la enajenación de acciones, la deducción no puede ser superior al monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto (paga más impuesto), en cambio,

Constitucionales, 1993, pp. 111 y 112. “Según el principio de idoneidad, toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo. [] De acuerdo con el subprincipio de necesidad, toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho intervenido, entre todas aquellas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto [] En fin, conforme al principio de proporcionalidad en sentido estricto, la importancia de los objetivos perseguidos por toda intervención en los derechos fundamentales debe guardar una adecuada relación con el significado del derecho intervenido. En otros términos, las ventajas que se obtienen mediante la intervención en el derecho fundamental deben compensar los sacrificios que esta implica para sus titulares y para la sociedad en general.” Bernal Pulido, Carlos. El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 36.

¹³³ Kirchhof, Paul. “La influencia de la constitución alemana en su legislación tributaria.”, en Kirchhof, Paul et al. Garantías constitucionales del contribuyente, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, pp 39 y 40.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

si la pérdida proviene de la enajenación de bienes distintos como terrenos, activos fijos, títulos valor que representan la propiedad de bienes, la deducción se reconoce en su totalidad para determinar la base del tributo (paga menos impuesto); de este modo, la naturaleza del bien enajenado y que da lugar a la pérdida no puede constituir una razón válida para otorgar un trato diferenciado, pues basta que se trate de bienes estrictamente indispensables para la actividad mercantil del sujeto, máxime que se trata de un impuesto al ingreso en el que se debe atender a la auténtica modificación patrimonial que registre el contribuyente.

799. Para abordar lo anterior, resulta imprescindible determinar si el término de comparación sugerido por la parte quejosa es adecuado para poder llevar a cabo un juicio de igualdad entre los sujetos comparables y determinar si existe o no un tratamiento diferenciado que, en su caso, se encuentre justificado de conformidad con los criterios para estimar cuando se cumple con el principio de equidad tributaria.

800. Así, como puede verse el término o parámetro de comparación propuesto por las quejas consiste en que a un mismo grupo de contribuyentes (personas morales) que se encuentran en la misma situación (cuentan con pérdidas derivadas de sus operaciones) se les otorga un trato –desde su perspectiva– injustificado, pues a unas sí se les permite la deducción tratándose de la enajenación de bienes y a otras no en el caso de enajenación de acciones, siendo que en este último supuesto se permitiría la deducción de las pérdidas sufridas de manera excepcional, pero sólo hasta el monto de las ganancias que se obtengan por el mismo concepto.

801. El parámetro de comparación señalado es adecuado en la medida en que versa sobre situaciones de hecho que son homologables pues, en principio, a todas las personas morales se les debería permitir que deduzcan en su totalidad las pérdidas derivadas de sus operaciones o actividades, ya que son indicativas del costo que les implica producir el ingreso gravado por el impuesto sobre la renta y que resulta ser la medida de la capacidad contributiva de dichos contribuyentes.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

802. Una vez superado el primer paso para realizar el juicio de igualdad, debe señalarse que el precepto reclamado establece una distinción entre los mencionados sujetos, ya que a los contribuyentes personas morales que cuentan con pérdidas por enajenación de bienes, sí se les permite deducir estas, en los términos del numeral 29, ya sea en sus fracciones II o IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en cambio, a los contribuyentes personas morales que cuentan con pérdidas derivadas de la enajenación de acciones, no se les autoriza a deducir dichas pérdidas y, en su caso, sólo se les permite hacerlo hasta por el monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto, de conformidad con el precepto y porción normativa impugnados.
803. De esta forma, entonces, al existir un tratamiento diferenciado entre los dos tipos de contribuyentes mencionados pertenecientes a un mismo grupo, procede analizar la validez constitucional de dicha diferenciación de acuerdo a los estándares de contraste antes señalados.
804. Previamente a ello, debe precisarse que por estar inmerso en el referido análisis el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, por regla general, el juez constitucional no debe realizar un escrutinio estricto de las clasificaciones legislativas.
805. En efecto, en el caso, por tratarse de un precepto relativo a la materia tributaria, el escrutinio constitucional que se llevará a cabo del precepto reclamado, no debe ser estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad –reconocida constitucionalmente y a través de la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional– en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez Constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

806. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso –o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo–, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si estas resultan necesarias.

807. Al respecto, es aplicable la siguiente jurisprudencia:

Novena Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XXIV, Noviembre de 2006.

Tesis: 1a./J. 84/2006.

Página: 29.

“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.

Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1º. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria, que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si estas resultan necesarias.”

808. No es obstáculo a lo expuesto, que en la materia tributaria se encuentren inmersos, entre otros y a título de ejemplo, los principios relativos a la seguridad jurídica, capacidad contributiva, legalidad, gasto público, propiedad, pues el análisis constitucional desde estos principios no implica que *per se* deba realizarse un escrutinio estricto, dado que en la materia que se tutela a través de ellos (tributaria), el legislador tiene –como se dijo– un amplio margen de configuración legislativa, sin que esto implique que no deba respetar en todo momento las citadas prerrogativas, así como las exigencias constitucionales aplicables, sino que debe realizarse una ponderación entre los intereses en juego, por una parte, la fuerza expansiva de dichos principios y, por otro, el interés general del Estado para lograr el cumplimiento efectivo del deber de contribuir, previendo los medios sustantivos y procesales para ello.

809. Así, el test de proporcionalidad que se realice a la diferenciación contenida en el precepto fiscal reclamado solamente exige el cumplimiento de un mínimo y no un máximo de justificación de los requisitos que lo integran, tal y como se ha sostenido por la Primera Sala de este Alto Tribunal en la siguiente tesis aislada:

Décima Época.

Instancia: Primera Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1.

Tesis: 1a. LIII/2012 (10a.).

Página: 882.

“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de este, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte considero en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cual de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.”

810. Acotado lo antes señalado, ahora es momento de proceder a determinar la validez constitucional del tratamiento diferenciado advertido conforme las pautas metodológicas antes señaladas.
811. En primer lugar, se examinará si la distinción legislativa persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida. Para tal fin, es útil –aunque no determinante para decretar su validez constitucional– reiterar los motivos antes señalados en la presente ejecutoria, que el legislador manifestó al establecer el supuesto normativo objeto de análisis constitucional.
812. Los motivos para adicionar la fracción XVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta consistieron, en lo fundamental, en limitar la deducción de las

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

pérdidas por enajenación de acciones, de otros títulos valor que no fueran intereses y de pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, para evitar prácticas elusivas.

813. Dicha finalidad resulta objetiva y constitucionalmente válida, como ya se había señalado, a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el que se establece la obligación de contribuir y los principios que la rigen, en la medida en que dentro de las posibilidades fácticas al alcance del legislador, que implica el principio de idoneidad o adecuación, la elección de dicho medio –creación de distintos regímenes en atención a las condiciones de cada uno de los contribuyentes– para conseguir la referida finalidad –combatir prácticas especulativas tendentes, en su caso, a la elusión o evasión fiscal–, propende a cumplir con la referida obligación y principios.

814. En efecto, la obligación de contribuir resulta ser de capital importancia en el Estado Mexicano para cumplir con la fórmula del Estado social y democrático de Derecho que se encuentra implícita en los artículos 40 y 41 de la Constitución. Su fundamento reside en un deber de solidaridad de los integrantes del Estado para que este cumpla con las funciones y servicios que tiene encomendados, como ya fue señalado con anterioridad.

815. De esa manera, el legislador se encuentra facultado constitucionalmente para combatir las conductas tendentes a la evasión, fraude o actos ilícitos que impliquen incumplimiento de las obligaciones fiscales, tal y como se ha admitido en la siguiente tesis 1a. CXVIII/2006, cuyo rubro es: “OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO.”

816. Cabe señalar que si bien es cierto un afán especulativo en la enajenación de acciones per se no implica una conducta evasiva, fraudulenta o ilícita, en el ámbito económico en que se desarrolla si posibilita que se realicen ese tipo de conductas en detrimento de la obligación de contribuir, cuando se trata de acciones de sociedades que se adquieren y se venden sin la finalidad de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

incorporarlas al grupo de consolidación fiscal, puesto que si la actividad preponderante o habitual de una empresa controladora reside en la compra venta de acciones para ser una unidad económica, no se justifica –como lo estimó el legislador– que cuando no exista esta intención, la pérdida que obtenga en la enajenación de tales títulos de crédito se pueda deducir en su totalidad como si de un régimen global se tratara, sino por el contrario, el legislador debe combatir esta actuación en aras de verificar el cumplimiento de la obligación de contribuir, para lo cual se encuentra facultado constitucionalmente para establecer límites a la deducción de acuerdo con la política fiscal que pretenda instrumentar, en el caso, a través de una regulación especial para inhibir ese tipo de actividades.

817. Así, se puede concluir que la finalidad inmediata perseguida por el legislador al limitar la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones hasta por el monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto (medio) fue combatir conductas especulativas (desde el punto de vista económico) que pudieran desembocar en actividades evasivas, fraudulentas o ilícitas en detrimento del erario público, al no cumplirse con la obligación de contribuir, lo que es constitucionalmente válido.

818. Por ende, satisfecho el primer requisito establecido para realizar el test de proporcionalidad de la distinción establecida por el legislador, ahora es momento de pasar a verificar si se cumple el segundo señalado para tal efecto, consistente en que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

819. La condición a la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones, resulta ser adecuada o racional para establecer la distinción entre los sujetos comparables antes mencionados, ya que dentro del abanico de opciones existentes y disponibles para el legislador, constituye uno de los medios más aptos para alcanzar la finalidad objetiva y constitucionalmente perseguida, consistente en desincentivar las conductas de especulación en el ámbito económico que generen condiciones de evasión, defraudación o ilicitud en el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público y,

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

consecuentemente, que no sea factible cumplir con los fines buscados con el modelo de Estado social y democrático de derecho.

820. Por lo anterior, en aras de cumplir con tal finalidad y sin desconocer las exigencias del principio de equidad tributaria, el legislador introdujo la limitante a la deducción señalada, esto es, no obstante que existe un grupo homogéneo de contribuyentes consistente en las personas morales que obtienen pérdidas por sus actividades, atendió a si estas preponderante o habitualmente pueden realizarse mediante conductas elusivas.

821. Cabe señalar que en atención al tipo de escrutinio constitucional que se lleva cabo en razón de la materia, la anterior justificación es más que suficiente para validar el cumplimiento del subprincipio de adecuación o racionalidad, en la medida en que de llevar a cabo un control constitucional muy estricto –como se dijo–, se limitaría por parte de este Tribunal Constitucional la libertad de configuración normativa del sistema tributario que ostenta el legislador, al exigírsele que dentro de los medios disponibles justificara cual de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad) con la finalidad perseguida, lo cual no debe ser así, sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, esto es, dicho medio exige un mínimo y no máximo de idoneidad.

822. Finalmente, y por lo que hace al requisito de que la distinción sea proporcional, en la especie también se satisface, toda vez que existe una adecuada correspondencia entre el medio elegido por el legislador –condición a la deducción– y el fin u objetivo constitucionalmente perseguido –desincentivar la especulación económica que posibilite la realización de conductas evasivas, fraudulentas o ilícitas en detrimento de la obligación de contribuir y otorgar un trato más justo al grupo de contribuyentes que obtienen pérdidas por enajenación de acciones– que justifica la diferencia de trato frente a los sujetos que enajenan bienes distintos y comparables a los mencionados y que, en su caso, tienen derecho a deducir la totalidad de las pérdidas sufridas.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

823. Lo anterior es así, ya que no obstante la homogeneidad del grupo de contribuyentes personas morales que con motivo del ejercicio de sus actividades obtuvieron una pérdida, ya sea por enajenación de bienes o de acciones y de los títulos de crédito previstos en el precepto reclamado, el legislador atendió a las específicas circunstancias en que se dan estas últimas pérdidas, por lo que para que la especulación económica en la enajenación de acciones no propenda a crear entornos que propicien conductas fraudulentas de la obligación de contribuir, limitó su deducción, teniendo en cuenta también con ello los postulados del principio de equidad tributaria.
824. En esta misma línea argumentativa, el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé el procedimiento para determinar la ganancia o pérdida en la enajenación de acciones, no resulta violatorio de la garantía de equidad, igualdad y no discriminación.
825. De acuerdo con las razones previamente expuestas, los argumentos contenidos en el decimoquinto y decimosexto conceptos de violación, resultan infundados.
826. **En cambio, son inoperantes los argumentos contenidos en los conceptos de violación decimoséptimo y decimoctavo.**
827. En efecto, no es factible que se actualice una violación al principio de equidad tributaria por parte de los artículos 28, fracción XVII y 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que ambas disposiciones legales regulan distintos aspectos jurídicos que ninguna relación guardan entre sí.
828. Tratándose de las pérdidas por enajenación de acciones, el legislador federal concede un plazo máximo de diez ejercicios para poder aplicarlas en contra de las ganancias que obtenga el mismo contribuyente por el mismo concepto.
829. En cambio, en el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se regula el tratamiento que los causantes del impuesto deben dar a sus pérdidas fiscales, las cuales se obtienen de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la propia Ley.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

830. Si bien en ambos casos el legislador federal estableció un plazo de diez años para que los contribuyentes puedan aplicarlas ya sea contra ganancias (en el caso de pérdida en venta de acciones) o utilidades (tratándose de pérdidas fiscales), ello no deriva en una violación al principio de equidad tributaria como erróneamente lo sostiene la parte quejosa.
831. Esto es, otorgar un mismo plazo para amortizar las pérdidas sufridas no representa un término de comparación idóneo para emprender un análisis de constitucionalidad a la luz del citado principio.
832. En este sentido, se advierte que por ningún motivo es posible igualar la situación jurídica de un contribuyente cuando éste obtiene una pérdida fiscal que cuando obtiene una pérdida en enajenación de acciones, toda vez que se trata de situaciones que impactan de forma completamente distinta en el patrimonio y en la forma de tributación de los contribuyentes.
833. Así, al no ser comparables las situaciones jurídicas de los contribuyentes que obtienen pérdidas fiscales respecto de los que obtienen pérdidas en enajenación de acciones, esta Suprema Corte advierte que no se puede realizar el análisis de equidad tributaria en los términos propuestos.
834. En el mismo supuesto de inoperancia se ubica el término de comparación propuesto por la parte quejosa en el decimoctavo concepto de violación.
835. A través del planteamiento de constitucionalidad, la parte quejosa cuestiona que a las personas morales se les obligue a acumular a sus ingresos la ganancia en venta de acciones con lo cual tributaría a la tasa del 30%.
836. En cambio, sostiene que las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones, aplicarán la tasa del 10% cuando dichas acciones se enajenen a través de bolsa de valores.
837. De acuerdo con la metodología —antes referida— que debe emplearse para determinar si una norma viola el principio de equidad tributaria, una vez que se

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

ha verificado la diversidad de trato, debe establecerse si los sujetos que se analizan se encuentran en una situación comparable.

838. En el caso las quejas son personas morales del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que los sujetos con quienes se compara son las personas físicas que se regulan por el Título IV “DE LAS PERSONAS FÍSICAS”, del mismo ordenamiento.

839. Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que las personas físicas y las morales, dadas sus características objetivas, se ubican válidamente en distintas categorías de tributación para efectos del impuesto sobre la renta, por lo cual no se encuentran en una situación análoga o comparable.

840. En efecto, se ha estimado que entre las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas existen diferencias objetivas, consistentes en que las segundas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; mientras que las primeras responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

841. Por otra parte, en relación con la mayor capacidad administrativa de las personas morales, debe tomarse en consideración que éstas cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

842. Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado y las físicas, por el otro, tienen fines diversos y son personas con naturaleza jurídica diversa, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento también distinto para dichos sujetos pasivos, tal como sucede en el caso que nos ocupa.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

843. De esta manera, no puede considerarse que la estructura administrativa de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, se encuentra en la misma situación y, en consecuencia, el modo de tributación tampoco puede ser igual ni puede exigirse al legislador un trato similar.
844. Ciertamente, como lo aduce la recurrente con base en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional, el principio de equidad o igualdad tributaria se refiere al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad que se contiene en el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley; así, los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa. Estas consideraciones se encuentran contenidas en las jurisprudencias P./J. 41/97¹³⁴ y P./J. 24/2000¹³⁵.
845. En ese orden de ideas, para emprender un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo.
846. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos comparados.

¹³⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: **"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS"**.

¹³⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, marzo de 2000, página 35, de rubro: **"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"**.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

847. Así, las quejas en su carácter de personas morales no puede equiparar su forma de tributación en materia de enajenación de acciones respecto del tratamiento que confeccionó el legislador federal para las personas físicas, de ahí lo inoperante del argumento de obtener un trato idéntico o similar al del contribuyente persona física.
848. En este sentido, se advierte que por ningún motivo es posible igualar la situación jurídica de un contribuyente cuando éste obtiene una ganancia que cuando obtiene una pérdida, toda vez que se trata de situaciones que impactan de forma completamente distinta el patrimonio de los contribuyentes.
849. Por ello, el legislador no se encuentra obligado a dar un tratamiento similar a la ganancia que obtenga el contribuyente por la enajenación de acciones que a la pérdida que obtenga por el mismo concepto, pues como se mencionó se trata de situaciones jurídicas distintas.
850. Así, al no ser comparables las situaciones jurídicas de los contribuyentes que obtienen ganancias respecto de los que obtienen pérdidas, este Alto Tribunal advierte que no se vulnera el principio de equidad tributaria.
851. En este sentido, el hecho de que en términos de lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se obligue a los contribuyentes que hubieren obtenido una pérdida por enajenación de acciones a considerar como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación y el precio de venta determinado conforme a la metodología de precios de transferencia, mientras que a los contribuyentes que obtengan una ganancia conforme al procedimiento dispuesto en el artículo 24 de dicha Ley, se les obliga a determinar el ingreso obtenido conforme al precio de venta pactado, ello no supone una violación a la garantía de equidad tributaria.

X. DECISIÓN.

852. Al haber sido fundados los agravios formulados por las quejas recurrentes en su recurso de revisión, se revoca la sentencia recurrida.

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

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 revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Se confirma el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con los actos reclamados, consistentes en los artículos 140, segundo párrafo y fracción VI y 164, fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

TERCERO. La justicia de la unión ampara y protege a **PRORSUM, Sociedad Anónima de Capital Variable, Sociedad Financiera de Objeto Múltiple, Entidad No Regulada**, en contra el artículo 49, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en los términos precisados en el párrafo 554 del presente fallo.

CUARTO. La justicia de la unión no ampara ni protege a **Grupo Xacur, Sociedad Anónima de Capital Variable y otras**, en contra de los artículos 4, primer y segundo párrafos, 9, fracción I, y penúltimo y último párrafos; 11, fracción V, primer y segundo párrafos; 18, fracción IV; 22; 28, fracciones XVII, XXIII, XXIX y XXXI; 45, párrafo segundo, fracción I; 64, fracción I; todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, así como del artículo Noveno Transitorio, fracción XXV del Decreto por el que se expidió la citada Ley.

QUINTO. Devuélvase al Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito que en turno corresponda, los recursos de revisión y los autos que los integran para los efectos precisados en el párrafo 164 de esta ejecutoria, en relación con los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracción I, párrafo primero y XXX, y 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, así como del Decreto que otorga Estímulos Fiscales a la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de

AMPARO EN REVISIÓN 1010/2014

Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.

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

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.