

AMPARO EN REVISIÓN 381/2021

RECURRENTE: *****.

RECURRENTE **ADHESIVO:**
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

VISTO BUENO

SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO

COTEJÓ

SECRETARIA: BRENDA MONTESINOS SOLANO.

COLABORÓ: YOLANDA TORRES SÁNCHEZ.

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

SENTENCIA

Mediante la cual se resuelve el recurso de revisión 381/2021, interpuesto por ***** , a través de su Apoderado Francisco Javier García Ramírez (Recurrente), en contra de la resolución que dictó el treinta y uno de diciembre de dos mil veinte, por el Juzgado Decimoprimer de Distrito en Materias Administrativa, Civil y de Trabajo en el Estado de Jalisco, con residencia en Zapopan, en el expediente JA.- *****.

El problema jurídico a resolver por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar si el artículo 28 fracción XXXII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del día uno de enero de dos mil veinte, vulnera los principios de legalidad jurídica, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias y razonabilidad legislativa, previstos en los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

[...]

I. ESTUDIO DE FONDO

1. En tanto que el Tribunal Colegiado del conocimiento **revocó el sobreseimiento decretado por el Juzgado de Distrito** y reservó a este Alto Tribunal el análisis de constitucionalidad del artículo 28, fracción XXXII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigor el día uno de enero de dos mil veinte, lo conducente es analizar los conceptos de violación hechos valer por la quejosa en su demanda de amparo, lo cual por cuestión de método, se hará en un orden diverso al propuesto por la recurrente, conforme a lo siguiente:

Violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica.

2. En su **cuarto concepto de violación** la quejosa plantea que la porción normativa impugnada resulta violatoria de los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues del análisis que se realice tanto de la norma reclamada, como de su exposición de motivos, podrá advertir que la misma viola los principios de legalidad y de seguridad jurídica, ya que carece de sustento jurídico, pues tanto el Ejecutivo Federal, como el Legislador Federal, sostienen su implementación en lo que supuestamente se desprende del Reporte Final de la Acción 4 del Proyecto BEPS; sin embargo, como se podrá apreciar los creadores del precepto legal impugnado sostienen que la información de ese Reporte Final la sacaron del documento: *"OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris"*, consultable en la página electrónica <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, pero señala que lo publicado en dicha página no tiene el carácter de documento oficial,

aunado al hecho de que se encuentra redactado en idioma extranjero, lo cual hace que no se pueda entender ni constatar su contenido, por lo que se encuentra en total estado de incertidumbre jurídica e indefensión.

3. Este argumento resulta **inoperante**, pues la quejosa hace derivar la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XXXII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de una referencia que se realiza de una página de internet **en la exposición de motivos** y no de lo establecido en el propio artículo impugnado.
4. Ello es así pues la parte quejosa sostiene que en la exposición de motivos el legislador federal tomó como sustento de su motivación, para crear el precepto legal combatido, el contenido de un documento de un organismo internacional y lo que tendría que haber hecho es tomar en consideración el documento oficial (escrito y firmado en papel) y no de una página de internet, a fin de evitar errores en cuanto a su contenido, además de señalar cómo fue que tradujo dicho documento, es decir, si empleó o no un perito; sin embargo, los documentos internos que sean utilizados en el proceso legislativo, no pueden *per se* acarrear la inconstitucionalidad de la norma, dado que por un lado, son independientes de lo razonado por el legislador y, por otro, si bien son una herramienta para aquél, no vinculan al órgano aplicador o intérprete del derecho.
5. En efecto, ha sido criterio de este Alto Tribunal que el efecto de la incorporación de la información que se utiliza en la exposición de motivos es únicamente orientador, no como condición de constitucionalidad de una norma ya que, en todo caso, la regularidad constitucional de la misma se basa en sus méritos, frente al texto de nuestra Carta Magna con motivo de los cuestionamientos que de esa índole haga valer el gobernado.
6. Al respecto, son útiles los siguientes criterios:

“PROCESO LEGISLATIVO. PARA EMITIR UN JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD NO ES INDISPENSABLE QUE EL LEGISLADOR HAYA EXPRESADO ARGUMENTOS QUE JUSTIFIQUEN SU ACTUACIÓN EN EL PROCESO DE CREACIÓN NORMATIVA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha modulado el requisito constitucional a cargo de las autoridades legislativas para motivar sus actos (particularmente en materia de equidad tributaria), y se les ha exigido que aporten las razones por las cuales otorgan un trato diferenciado a ciertos sujetos pasivos de un tributo, de ahí la conveniencia de que en el proceso legislativo aparezcan explicaciones ilustrativas sobre las razones que informan una determinada modificación normativa -las cuales pueden considerarse correctas y convincentes, salvo que en sí mismas ameriten un reproche constitucional directo-, lo que redundaría en un adecuado equilibrio entre la función legislativa y la interpretativa de la norma a la luz de los principios constitucionales. Sin embargo, no es condición indispensable ni necesaria para emitir un juicio de constitucionalidad que el legislador haya expresado argumentos o justificaciones específicas de sus actos en el proceso de creación normativa, ya que en todo caso el Alto Tribunal debe apreciar en sus méritos la norma de que se trate frente al texto constitucional y con motivo de los cuestionamientos que de esa índole haga valer el gobernado, de forma que puede determinar la inconstitucionalidad de preceptos ampliamente razonados por el legislador en el proceso respectivo.”¹

“LEYES. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO. Las normas legales, al ser producto del proceso legislativo, adquieren existencia jurídica hasta que éste culmina; de manera que sólo pueden estar contenidas en el texto de la ley resultante y no en alguno de los documentos internos que conforman dicho proceso, por lo que lo consignado en éstos no vincula al órgano aplicador (e intérprete) del derecho. Consecuentemente, tales documentos únicamente pueden mover el ánimo del juzgador respecto del alcance que se le debe adscribir a la norma -al decidir si el caso sometido a su consideración se encuentra o no previsto en la misma-, en función de los méritos de sus argumentos. Es decir, los documentos del proceso legislativo resultan determinantes para fijar el sentido de la norma legal exclusivamente en aquellas instancias en que el Juez decide atender las razones contenidas en ellos, por estimar que son de peso para resolver el problema de indeterminación que se le presenta en el caso concreto. Por tanto, habida cuenta que los documentos mencionados sólo constituyen una herramienta interpretativa de la norma legal, y que lo dicho en ellos no tiene carácter jurídico vinculatorio, sino persuasivo, resulta evidente que lo dispuesto en éstos, en los casos en que se encuentre en contradicción con lo prescrito en la norma jurídica, no puede provocar un conflicto que deba resolver el Juez para poder fijar el alcance de la disposición aplicable al

¹ Época: Novena Época. Registro: 165438. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI. Enero de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 136/2009. Página: 21.

caso particular, lo que sí acontece cuando dos normas jurídicas de igual jerarquía se encuentran en contradicción. Así, la función de los documentos del proceso legislativo se limita a orientar al juzgador sobre la manera de integrar o colmar lagunas en aquellos aspectos en que la norma resulta indeterminada, pero no en competir con ella sobre la prescripción que debe prevalecer respecto de cuestiones que sí están previstas en aquélla.”²

7. De ahí que el argumento planteado, en el que la quejosa atribuye la violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica a los documentos citados en la exposición de motivos, resulte inoperante.
8. Sin que obste a la conclusión anterior, la referencia de la quejosa a la jurisprudencia 2a./J. 148/2016, de rubro **“CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 20115, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA”**,³ pues ésta no resulta aplicable ni útil al planteamiento de la quejosa, en virtud de que el pronunciamiento de la Segunda Sala sí versó sobre la norma general cuestionada que se consideró ocasionaba inseguridad jurídica al obligar al gobernado a cumplir con ciertos lineamientos emitidos “por una comunidad internacional” y no una autoridad competente, pero además

² Época: Novena Época. Registro: 179277. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI. Febrero de 2005. Materia(s): Común. Tesis: P. III/2005. Página: 98.

³ 2a./J. 148/2016 (10a.), Segunda Sala, Décima Época, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página 699 de texto: “Al establecer las reglas de estructura planteadas dentro del estándar de los formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, la autoridad administrativa dispuso que el contribuyente que utilice dicho estándar deberá sujetarse tanto a las disposiciones fiscales vigentes, como a los lineamientos técnicos de forma y sintaxis para la generación de archivos XML especificados por el consorcio w3. Lo que significa que con dicha remisión la autoridad excedió los límites de la habilitación legal que le fue conferida a través del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, al encomendar al consorcio referido la labor de desarrollar las disposiciones correspondientes para hacer operativo el sistema; lo que además de la insubordinación jerárquica que esa actuación provoca, ocasiona inseguridad jurídica al gobernado, al obligarlo a cumplir con ciertos lineamientos emitidos “por una comunidad internacional” y no por una autoridad competente, bajo algún procedimiento de creación normativa o bajo determinadas exigencias mínimas de fundamentación y motivación. Máxime que, al establecer los lineamientos y formatos respectivos para cumplir con la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, tenía la obligación de hacerlo en idioma castellano o español, a fin de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes al permitirles conocer plenamente la forma de operar los formatos establecidos al efecto, lo cual no se hizo, ya que al ingresar a la página de internet <http://www.w3.org.>, se advierte que su contenido está en el idioma inglés; de ahí que el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica.”

establecía los lineamientos y formatos respectivos en el idioma inglés, máxime que la remisión que realizaba el Anexo 24 de referencia excedía los límites de la habilitación legal que le fue conferida por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación. Como se aprecia, la violación constitucional se materializa en la norma misma y no se atribuye a la exposición de motivos, como en la especie lo pretende la quejosa.

9. Por otra parte, en su **primer concepto de violación** la parte quejosa sostiene, esencialmente, que el artículo 28, fracción XXXII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es violatorio de los derechos de legalidad tributaria y seguridad jurídica, al no establecer una definición de lo que debe entenderse por *parte relacionada*, ni remitir a una disposición en particular, dejando en completo estado de indefensión a los contribuyentes, además de desconocer si debe o no observar lo dispuesto por la norma impugnada.
10. Refiere *que*, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se contienen cuando menos dos definiciones de “*parte relacionada*”, a saber, la señalada en el artículo 90, último párrafo y la prevista en el diverso ordinal 179, quinto párrafo, sin que en la norma reclamada se señale a cuál de las dos debe atenderse o si debe atenderse a la contenida en otra disposición legal.
11. Para dar respuesta a lo esgrimido, debemos tener presente que el principio de seguridad jurídica es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

12. En ese sentido, el contenido esencial de tal principio radica en '*saber a qué atenerse*', respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.⁴
13. Sin embargo, la seguridad jurídica no puede entenderse en el sentido de que la ley debe pormenorizar cada una de las relaciones que surgen durante un proceso, sino que el legislador establece elementos mínimos que sirvan para hacer efectivos los derechos de las personas y, a su vez, se eviten arbitrariedades; por lo tanto, no es necesario que la ley detalle minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.
14. De igual forma, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la inconstitucionalidad de una norma no puede depender de la supuesta imprecisión o inexactitud en que el legislador incurra al momento de configurarla, pues la exigencia de establecer cada uno de los supuestos y definiciones en el ordenamiento haría imposible la función

⁴ Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), Primera Sala, Décima Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437, de rubro y texto: **"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho"."

legislativa, en tanto la redacción de las leyes en general se traduciría en una labor interminable e impráctica.

15. Por ende, en caso de vaguedad, ambigüedad, confusión y contradicción entre los términos, frases, vocablos o locuciones que se establecen en una disposición legal, corresponde entonces a su intérprete establecer el sentido y alcance de la misma,⁵ la cual puede armonizarse a través del análisis sistemático del precepto en función con otras normas del propio ordenamiento o de otros ordenamientos que se relacionen y la ley expresamente así lo permita.⁶
16. En cuanto al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el mismo exige que sea el legislador y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.
17. Por ello, el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles,

⁵ Este aserto se apoya en los criterios P.CIV/2000 y 1a./J. 83/2004 de rubros “**LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR**” y “**LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR**”, respectivamente.

⁶ Apoya esta afirmación la tesis 1a. LXXII/2004 “**INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO**”, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, junio de 2004, p. 234.

o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

18. Además, en atención al carácter general, abstracto e impersonal de la ley, este alto Tribunal ha establecido que el principio de legalidad tributaria, no implica que el legislador tenga la obligación de definir cada vocablo o locución utilizado en las normas, pues el destinatario de la norma, atento a las actividades que desarrolla, por encontrarse inmerso en su ámbito pueda comprender el significado de las normas, incluso se reconoce la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que definan su sentido y alcance, con motivo de las imprecisiones y oscuridad legales.

19. Lo anterior así se advierte de la siguiente tesis de jurisprudencia:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público”.⁷

⁷ Registro digital 174070. Jurisprudencia P./J.106/2006, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5.

20. A la luz de los principios antes reseñados, el planteamiento de la quejosa en cuanto a la supuesta indefinición de lo que debe considerarse una **“parte relacionada”** para efectos de la aplicación del artículo impugnado, resulta **infundado**.
21. Ello es así, precisamente, porque no era necesario que el legislador previera dicho concepto en la fracción XXXII, del artículo 28 cuya constitucionalidad se cuestiona, pues éste no tiene la obligación de definir cada locución o vocablo utilizado en las normas y mucho menos de reiterar una definición que ya se encuentra en el sistema normativo aplicable.
22. En efecto, como lo refiere la propia quejosa tanto el artículo 90, último párrafo, como el diverso ordinal 179, quinto párrafo, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevén lo que se considera parte relacionada, y dichas definiciones no se contraponen entre sí, como se advierte:

“Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, **las personas físicas** residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

(...)

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”

“Artículo 179. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar 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.

(...)

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

23. El artículo 90, de la Ley de la materia, se encuentra ubicado en el **Título IV, de las “Personas físicas”**, en tanto que el diverso 179, forma parte del **Título VI, de las “Entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.** *Capítulo II. De las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas*”; de ahí que, es clara la normatividad que aplica a cada contribuyente pues depende de su carácter como persona física o moral y también de sus otras características como la nacionalidad o el tipo de empresa que es. Como en la especie, desde luego no debe atender al precepto dirigido a las personas físicas, pues no es tal.
24. Ahora bien, al margen del Título y Capítulo en que se ubiquen, como puede advertirse, la ley no deja lugar a dudas de lo que debe entenderse

por “*partes relacionadas*”, pues ambos artículos prevén que “**dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas**”, sin que pase desapercibido que las normas establecen supuestos específicos que también se consideran partes relacionadas, como “cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera”, “los integrantes de una asociación en participación”, entre otros.

25. Luego entonces, no existe incertidumbre respecto de dicho concepto, ni tampoco se viola el principio de legalidad tributaria por no preverse en la norma impugnada su descripción, toda vez que, de una interpretación sistemática de la ley de la materia, puede advertirse con claridad quienes son “partes relacionadas” para todos los efectos que en la misma legislación se prevean.
26. Adicionalmente, en su primer concepto de violación, la quejosa sostiene que la norma reclamada igualmente viola los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria, pues no señala cómo debe repartirse el importe de \$20'000,000.00 (veinte millones de pesos 00/100 moneda nacional) cuando se está en presencia de contribuyentes que forman parte de más de un grupo, que tiene más de una parte relacionada o que forman parte de un grupo y que a la vez tengan una parte relacionada que no forman parte de ese grupo, por lo que, no podrán determinar en primer lugar, si les aplica o no la fracción XXXII del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en segundo término, qué proporción en todo caso les corresponde, de ahí que, no tendrá los elementos necesarios para determinar el importe de los intereses que podrán o no deducir.

27. Dicho argumento resulta **infundado**, pues como se advierte del texto de la propia fracción XXXII, del artículo 28, en su párrafo segundo, el artículo es claro es prever que la cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, **en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior** por los contribuyentes a los que les aplica esta fracción.
28. Finalmente, aduce que el artículo impugnado implícitamente obliga a los contribuyentes que formen parte de un mismo grupo o que sean partes relacionadas, a que conozcan la información relativa a los intereses devengados en el ejercicio, así como los ingresos del ejercicio inmediato anterior de todos los integrantes del mismo grupo o de las partes relacionadas, pues de otra manera no podrán determinar con certeza si deben o no aplicar lo dispuesto por la fracción combatida, ni la proporción que de los \$20'000,000.00, les corresponde y, derivado de ello, cuales intereses podrán deducir y cuales no, lo que les impedirá deducir cualquier interés devengado.
29. Además, refiere que no se establece la obligación de los contribuyentes de un mismo grupo a que sean partes relacionadas de un contribuyente determinado, a proporcionarle a éste la información de sus intereses devengados en el ejercicio, así como de sus ingresos acumulables del ejercicio anterior, ni señala cuál es el medio idóneo en que debe obrar dicha información.
30. Los anteriores argumentos también deben desestimarse, pues la inconstitucionalidad de la norma no se concreta por el hecho de que ésta no establezca la obligación de la parte relacionada de un contribuyente de proporcionarle información de sus intereses o la forma en que se obtendrá la misma, pues ello es una cuestión relativa a la aplicación de la misma en cada caso en particular que no afecta su generalidad y

abstracción y mucho menos su apego a los principios constitucionales; máxime que no debemos olvidar que si son partes relacionadas es porque tienen participación de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de las sociedades de que se traten y, por tanto, acceso a su información financiera.

Violación al principio de proporcionalidad tributaria.

31. Refiere la quejosa en su segundo concepto de violación que la disposición impugnada contiene una restricción de deducción de intereses relativa al equivalente a un 30% de la utilidad fiscal ajustada, lo que contraviene el principio de proporcionalidad tributaria. Añade que la medida legislativa impugnada le priva de deducir una partida que es estrictamente indispensable para lograr su objeto social, en virtud de que la deuda que generó el pago de los intereses es necesaria para la operación, estabilidad, funcionamiento y financiamiento económico de la quejosa, por lo que la restricción de la posibilidad de deducir la totalidad de los intereses devengados le impide tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva, lo cual transgrede el contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.
32. Expuesto lo anterior, en el presente asunto, se procede al estudio del significado de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.
33. La doctrina ha puesto énfasis en que el verdadero sentido que la proporcionalidad tiene, es el de colocar a los habitantes del país en unas condiciones tales, que puedan desde ellas acceder a otros bienes y derechos superiores, protegidos constitucionalmente, lo que significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente, ajustando dicho gravamen a cada una de esas situaciones conforme a la “capacidad contributiva” del gobernado,

esto es, el principio en comento es la base para la producción de las normas tributarias que deben referir a la aptitud, posibilidad real y, suficiencia del sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte del fisco federal.

34. En otras palabras, la garantía de proporcionalidad que en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rige en materia de contribuciones, consiste en que todos los sujetos pasivos del tributo contribuyan al gasto público de conformidad con su auténtica capacidad económica, de manera que la participación de los contribuyentes al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por aquéllos al realizar el hecho imponible (nivel de renta, cantidad y calidad del patrimonio), por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia al mismo, es decir que sea la base gravable la que permita medir esa capacidad económica y la tarifa o tasa la que exprese la parte de esa capacidad contributiva que corresponde al ente público acreedor del tributo, lo que evidencia que la capacidad económica no sólo marca el cauce lógico del gravamen sino también lo legitima y explica su existencia, condicionando toda su estructura y contenido, tal y como se advierte de la tesis jurisprudencial visible en las páginas 170 y 171, tomo I, de la compilación de Jurisprudencia 1917-1995, de rubro: *"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS"*⁸.

⁸ **"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 o 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, 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 disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica naturalmente 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

35. De lo anterior se infiere que la proporcionalidad tributaria radica en la capacidad contributiva o económica de los sujetos pasivos obligados al pago del gravamen, así como que tal capacidad consiste en la potencialidad de contribuir al gasto público que el legislador atribuye a los causantes de un determinado gravamen, según deriva de la jurisprudencia publicada con el número 275 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación correspondiente a los años de 1917 – 1995, tomo I, materia Constitucional, páginas 256 y 257 y de la tesis XXXI/96 de este Tribunal Pleno, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo III, marzo de 1996, página 437, cuyos rubros, respectivamente, son: *“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”*.⁹ Y *“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”*.¹⁰

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”.

⁹ **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** 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 o 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 cualitativa 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. 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, etcétera, 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.”

¹⁰ **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

36. Sentado el alcance de la garantía de proporcionalidad tributaria, cabe señalar que el análisis de constitucionalidad de las contribuciones debe realizarse tomando en consideración sus particularidades, atendiendo a su naturaleza, la mecánica de causación, su finalidad e incluso las características del contribuyente.
37. Sirve de sustento a lo anterior, la tesis 2ª. CLVII/2001, sustentada por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a foja 247, tomo XIV, agosto de 2001, Novena Época, compilada en el Semanario Judicial de la Federación, de rubro: *'RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN'*.¹¹

¹¹ "RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las especiales circunstancias que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual, que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otros reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad".

38. A fin de efectuar el estudio de proporcionalidad tributaria de la medida legislativa, conviene ubicar el papel que juega la porción reclamada en la determinación del impuesto sobre la renta de las personas morales. Para ello es necesario precisar que, tratándose las sociedades con actividades empresariales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos obtenidos por la actividad que aquéllas realizan.
39. No obstante que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, esta Suprema Corte ha abordado con suficiencia que la proporcionalidad del impuesto -desde la óptica del ámbito tributario- se logra con la aplicación del mecanismo diseñado por el legislador para obtener la base gravable;¹² así entonces la base del impuesto es el

¹² “Tesis P./J. 10/2003, del Tribunal Pleno, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144, de rubro y texto siguientes: **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

Tesis P./J. 109/99 del Tribunal Pleno, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Noviembre de 1999, página 22, de rubro y texto siguientes: **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

resultado de la disminución a los ingresos acumulables de las deducciones autorizadas, de las pérdidas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y del importe de reparto de utilidades pagado por la sociedad. Dentro de este mecanismo, especial importancia tiene en el presente asunto el concepto de deducciones autorizadas que se constituyen, en general, por los gastos e inversiones realizados por los causantes, a efecto de preservar la fuente de riqueza e impactar en un sacrificio mínimo y necesario aquéllos respecto de los cuales, obtiene ingresos para satisfacer el gasto público.

40. Del contenido de los artículos 25 y 27¹³ de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprenden las erogaciones que el legislador reconoce como deducibles, así como los requisitos a que se encuentran sujetos dichos conceptos; de los requisitos previstos destaca el relativo a que las erogaciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la

¹³ “**Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

[...]

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

[...]

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

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

b) A las entidades a las que se refiere el artículo 82 de esta Ley.

c) A las personas morales a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX, y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

[...]

actividad del contribuyente. Por ser el tema central del argumento que se analiza precisaremos que la fracción VII del artículo 25 refiere como concepto deducible los intereses a cargo derivados de los créditos recibidos por el contribuyente, siempre que tales créditos sean estrictamente indispensables para los fines del negocio y correspondan a los de mercado.

41. De ello se desprende que los gastos a que se alude son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a grado tal que se impediría la realización del objeto social de la empresa causante, de donde se infiere que en este supuesto se encuentran los intereses que se deben cubrir por concepto de crédito que aquélla obtenga para realizar sus actividades productivas, por lo que el legislador únicamente podría condicionar la deducibilidad de erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social, que justificara ese proceder, ya que conforme a las normas del gravamen en examen el concepto de capacidad contributiva del sujeto pasivo se identifica con lo que se denomina en la doctrina como *“haber patrimonial calificado”*, debido a que en el sistema impositivo nacional no todos los ingresos, ni todas las erogaciones tienen efecto tributario o al menos no en un solo ejercicio fiscal.
42. En ese sentido, el pago de intereses que se originan en el ejercicio, sin duda alguna es un gasto indispensable para las empresas con la finalidad de alcanzar sus objetivos, pues a través del crédito o préstamo es como obtienen los recursos para la continuidad de sus operaciones; sin embargo, esta Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha reconocido la libre configuración normativa del legislador para poner límites a una deducción atendiendo a motivos de carácter jurídico, económico y social

dentro del marco de los principios tributarios contenidos en la Constitución.¹⁴

¹⁴ Debe precisarse que por estar inmerso en el referido análisis el principio de proporcionalidad 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.

Por tratarse de un precepto relativo a la materia tributaria, el escrutinio constitucional 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.

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.

Al respecto, es aplicable la siguiente jurisprudencia 1a./J. 84/2006 de la Primera Sala, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Noviembre de 2006, de rubro y texto: **“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 ERICTO 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 Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si estas resultan necesarias.”

No se soslaya 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.

43. En el caso, la medida legislativa impugnada **limita la deducción de intereses netos**, como instrumento para desalentar el sobreendeudamiento de las empresas con la finalidad de disminuir la base impositiva; el legislador estableció para las personas morales un límite de intereses netos por deducir en el ejercicio equivalente al monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%; con base en dicho procedimiento los contribuyentes que devenguen intereses sin exceder la cantidad obtenida podrán deducir íntegramente el monto de intereses en el ejercicio, en cambio, quienes excedan la citada cantidad deberán limitar la deducción de intereses en el ejercicio, debiéndose destacar que el importe no deducido en el ejercicio podrá disminuirse en los diez ejercicios siguientes.
44. Por tanto, la porción normativa reclamada debe sujetarse a un escrutinio ordinario al tratarse de una medida que se impone buscando desincentivar la evasión fiscal mediante el sobreendeudamiento de empresas, en el entendido de que las personas morales mantienen el derecho de deducir íntegramente los intereses a cargo, ya sea en el ejercicio o en los diez ejercicios siguientes.
45. Así, para lograr el reconocimiento de validez constitucional, basta que las normas busquen avanzar en la realización de fines constitucionales aceptables, que introduzcan medidas relacionadas racionalmente con dichos fines y que no sean abiertamente desproporcionales en la afectación de otros bienes constitucionales.
46. Dicho lo anterior, debe analizarse si en el caso la medida legislativa impugnada cumple los requisitos establecidos.
47. A criterio de esta Primera Sala la limitación a la deducción de intereses netos en el ejercicio es racional como se demostrará a continuación.

48. La exposición de motivos de la reforma que dio origen a la fracción XXXII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que *“Los intereses son una erogación real e indispensable en la que incurren las empresas financiadas mediante deuda, la cual es adquirida por distintos propósitos, como pueden ser la inversión en activos fijos para conseguir un aumento en la capacidad productiva, para mantener el flujo operativo y cumplir con compromisos de pago, o inclusive para impulsar a la empresa que se encuentra en un momento de crisis; todas estas son razones válidas en las que el objetivo principal, siempre será, obtener un beneficio económico futuro”*.
49. No obstante, el reconocimiento de la indispensabilidad del financiamiento en la continuidad del objeto social de las empresas, el Reporte Final de la Acción 4 del Proyecto BEPS señala que *“...una de las técnicas más sencillas para trasladar utilidades como parte una planeación fiscal internacional, es el pago de intereses entre partes relacionadas e independientes.”*
50. Como se ve, fue preocupación del legislador establecer mecanismos que permitan controlar el ejercicio del derecho a deducir el pago de intereses desincentivando el sobreendeudamiento de sociedades que detonen planeaciones fiscales con la consecuente erosión de la base gravable.
51. Así, el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, estableció un mecanismo que obligue a las sociedades que tributan en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta a determinar intereses netos y deducir en el ejercicio únicamente aquellos que no excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad ajustada por el 30%.

52. El Tribunal Pleno ha reconocido 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”*.¹⁵
53. En congruencia con lo anterior, puede afirmarse que el hecho de que los intereses que deriven del endeudamiento de las empresas no puedan disminuirse íntegramente en el ejercicio en curso y hasta por el monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%, no resulta en sí mismo inconstitucional.
54. Lo anterior es así, porque como ya quedó establecido, la fracción controvertida **no impide a los contribuyentes la deducción de intereses que deriven de sus deudas**, por el contrario, la reconoce y cumpliendo con las condiciones de ley existe la viabilidad de que la deducción sea integral; limitar en el ejercicio su deducción y condicionar a diez ejercicios posteriores la deducción de los remanentes no deducidos **no resulta una medida contraria al principio de proporcionalidad tributaria**.
55. De ahí que, en este punto deben calificarse como inoperantes todos los argumentos en los que la quejosa señala que la norma impugnada resulta

¹⁵ Amparo en Revisión 825/2014, fallado por esta Primera Sala en sesión de siete de octubre de dos mil quince, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

Amparo en Revisión 639/2014, fallado por esta Primera Sala en sesión de once de marzo de dos mil quince, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo (Ponente), Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

inconstitucional al prohibir la deducción de intereses, pues parten de una premisa incorrecta, en virtud de que no se prohíbe sino se limita en el ejercicio, permitiendo hacerlo en los diez ejercicios subsecuentes.

56. Sobre aquellas normas legales que establecen requisitos o condiciones a las figuras sustractivas, esta Suprema Corte ha tomado como premisa fundamental que el legislador cuenta con libertad de configuración legislativa para establecer los tributos y su mecánica.¹⁶
57. En este sentido, esta Sala advierte que, si la deducción de los intereses derivados del endeudamiento de las empresas fuese ilimitada, ello permitiría que los contribuyentes tengan plena libertad para establecer planeaciones que erosionen la base del impuesto, de manera que se dejaría de pagar el impuesto sobre ingresos mediante una base tributaria con fines elusivos.
58. En tales condiciones, a juicio de esta Sala la medida resulta racional, toda vez que es congruente con el sistema recaudatorio y con el Plan de Acción BEPS, pues al limitarse la deducción de intereses netos en el ejercicio correspondiente, el legislador asegura que no habrá traslado de utilidades

¹⁶ Tesis: 1a./J.159/2007, de la Primera Sala, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Diciembre de 2007, Página: 111, de rubro y texto siguientes: **“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.”

como parte de una planeación fiscal, como es el pago de intereses entre partes relacionadas e independientes.

59. En esta misma línea, resulta infundado el argumento en el sentido de que la violación al principio de proporcionalidad tributaria se acredita tratándose de contribuyentes que formen un grupo o sean partes relacionadas, ya que el monto de intereses deducibles será menor al repartirse el monto de veinte millones entre ellas; ello es así pues precisamente la medida de control implementada está dirigida a esos contribuyentes, para evitar el pago de intereses excesivos en el ejercicio con el único objetivo de trasladar utilidades, por lo que, al ser una medida racional, no resulta inconstitucional.
60. La medida impugnada cumple con el segundo requisito porque razonablemente está conectada con la finalidad constitucional identificada.
61. 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.
62. 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.

63. 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.
64. 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 intereses netos en el ejercicio, 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.
65. En el caso a estudio, a juicio de esta Primera Sala, 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:
66. La proporcionalidad entre la medida y las finalidades, se justifica con bases objetivas y razonables, especialmente porque si bien se reconoce la importancia de que las empresas logren financiamiento mediante deuda, instrumento que es adquirido por distintos propósitos, como pueden ser la inversión en activos fijos para conseguir un aumento en la capacidad productiva, para mantener el flujo operativo y cumplir con compromisos de pago, o inclusive para impulsar a la empresa que se encuentra en un momento de crisis; también es cierto que es real el abuso

de este instrumento de financiamiento con fines elusivos, pues mediante el sobreendeudamiento se logra erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta además de generar un traslado de utilidades entre empresas.

67. De esta forma, la limitante de deducir intereses netos en el ejercicio busca desalentar este tipo de operaciones.
68. En tales condiciones, esta Sala 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.
69. Por último, se estima que las medidas analizadas no afectan desproporcionadamente otros bienes constitucionales, pues el sistema de limitar intereses netos en el ejercicio con base en el procedimiento descrito en la norma legal impugnada no es transgresor del principio de proporcionalidad tributaria, sino que es congruente con el mandato constitucional previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece la obligación de los gobernados de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.
70. Como se ha anticipado, permitir de manera ilimitada la deducibilidad del pago de intereses generaría un efecto contrario toda vez que mediante practicas fiscalmente agresivas se permite a los contribuyentes erosionar la base del impuesto a través del instrumento de deuda, lo cual es contrario al texto supremo.
71. Aunado a lo anterior, la parte recurrente aduce que resulta desproporcional limitar la deducción de los intereses devengados con base en los ingresos acumulables de otras personas a diferencia de lo que se hace con la capitalización delgada que toma en cuenta aspectos

propios (como el nivel de sus deudas y su relación con su capital contable); sin embargo, dicho argumento debe desestimarse pues la regla contenida en la fracción impugnada en el sentido de que la limitante será aplicable cuando los intereses devengados excedan de veinte millones, en conjunto a las personas morales que pertenezcan a un mismo grupo o sean partes relacionadas, repartiéndose entre éstas en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior, no implica que la limitante a la deducción se base en dichos ingresos, pues para calcularla se aplicará la fórmula señalada en el primer párrafo de la fracción impugnada, esto es multiplicar la utilidad fiscal ajustada de cada persona moral por el 30%.

72. Esto es, el monto de los ingresos del ejercicio anterior sólo es utilizado para la distribución de los veinte millones entre las personas morales que conforman el grupo o son partes relacionadas, a fin de que la cantidad resultante sirva como parámetro para determinar a quienes aplicará la limitante del primer párrafo de la fracción impugnada. De ahí que, no es correcta la apreciación de la quejosa en el sentido de que la limitante a la deducción de intereses no está en función de las propias características de la persona moral de que se trate.
73. En otro orden de ideas, la quejosa señala que el hecho de que no se le permita deducir la totalidad de los intereses en el ejercicio ocasiona un doble impacto fiscal puesto que aparte de calcular el impuesto sobre una base ficticia, se disminuirá indebidamente la cuenta de utilidad fiscal neta, lo que ocasionará que al momento de que distribuya dividendos o utilidades se cause un impuesto mayor al que corresponda, argumento que debe desestimarse por **inoperante**, toda vez que parte de una situación hipotética pues su argumentación está supeditada al hecho de que se distribuyan dividendos en el mismo ejercicio en que resulte afectada la cuenta de utilidad fiscal neta por el diferimiento de la deducción de intereses, máxime que, en todo caso, dicha afectación es

temporal, pues la deducción de los intereses se podrá realizar en los ejercicios siguientes con el correspondiente ajuste a dicha cuenta de utilidad fiscal neta.

74. De igual forma resulta inoperante la aseveración relativa a que cuando un contribuyente tenga pérdida fiscal no podrá deducir la totalidad de los intereses devengados o su parte proporcional, pues parte de una situación particular e hipotética.¹⁷
75. Por las razones previamente expuestas, este Tribunal Constitucional considera que la limitante para deducir los intereses netos contenida en el artículo 28, fracción XXXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil veinte, cumple con los parámetros de razonabilidad y, por ende, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.
76. **Análisis de la violación al principio de equidad tributaria.**
77. En el tercer concepto de violación la quejosa afirma que se vulnera el principio de equidad tributaria, al establecer un trato distinto entre personas morales que integran o no un grupo societario o tienen partes relacionadas. Refiere que el legislador da un trato distinto a los grupos societarios pues les obliga a fragmentar la cantidad de \$20'000,000.00 para determinar los intereses netos no deducibles mientras que a las empresas que no forman parte de un grupo ni tienen partes relacionadas les aplica de manera integral la cantidad mencionada.

¹⁷ Jurisprudencia 2a./J. 88/2003, Segunda Sala, Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, Octubre de 2003, página 43, de rubro y texto:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.”

78. El concepto de violación es **infundado**.
79. Debe tenerse presente que este Alto Tribunal, ha desarrollado una amplia doctrina jurisprudencial en la que se ha encargado de delinear el contenido del principio de equidad tributaria, estableciéndose que la misma radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo gravamen que se ubiquen en condiciones iguales; en tal caso deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, de lo cual se deriva, en síntesis, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁸
80. Desde este punto de partida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de precisar progresivamente su alcance, y en esta evolución ha señalado que la misma resulta aplicable al establecimiento, a través de un texto formal y materialmente legislativo, de las contribuciones, así como de las obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria.
81. De los diversos criterios sustentados por el Pleno y las Salas de este Alto Tribunal, se desprende que el contenido de la garantía de equidad requiere que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen.

¹⁸ La referencia efectuada se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro “**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL**”, establecida en la séptima época por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 187-192, primera parte, página 113.

82. De esta manera, el modo en que este Alto Tribunal ha delimitado el ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, haciendo necesario su estudio cuando se trata de normas que refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, en cambio, los argumentos que denuncian la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos, deben ser analizados en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad.
83. Con base en los argumentos hasta aquí expuestos, esta Sala estima que no le asiste la razón a la parte quejosa cuando señala que, la fracción XXXII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta genera un trato inequitativo entre contribuyentes que tienen partes relacionadas o pertenecen a un mismo grupo respecto de aquellas personas morales que tributan de manera individual.
84. Al respecto, es conveniente reiterar el contenido del párrafo segundo de la fracción impugnada:

“Esta fracción solo será aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20,000,000.00. Esta cantidad aplicará conjuntamente a todas las personas morales sujetas a este Título y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas. Se considerará como grupo lo establecido por el último párrafo del artículo 24 de esta Ley. Esta cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les aplica esta fracción.”

85. Para determinar el monto de intereses netos no deducibles el legislador fijó en este párrafo quienes son los sujetos obligados, previendo en un primer momento a los contribuyentes cuyos intereses devengados - provenientes de deudas- excedan la cantidad de \$20'000,000.00; esta primera afirmación permite advertir que las personas morales que tributen

en términos del Título II deben seguir el procedimiento contenido en la porción reclamada a fin de determinar la cantidad deducible en el ejercicio.

86. Como segunda cuestión, el emisor de la norma estableció que -tratándose de grupos de sociedades- la cantidad de \$20'000,000.00 aplica de manera conjunta a todas las personas morales sujetas al régimen general y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas.
87. Entonces, tenemos que la disposición impugnada incide en la esfera jurídica de las personas morales que tributando en términos del Título II de la ley del Impuesto sobre la Renta no pertenezcan a grupo alguno ni tengan partes relacionadas, del mismo modo incide en los grupos de sociedades y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como a quienes sean partes relacionadas.
88. Estos elementos permiten formular la siguiente interrogante ¿existe un trato diverso entre los contribuyentes que integran grupos societarios o tienen partes relacionadas respecto de personas morales que no cumplen dicha condición?
89. Esta Primera Sala advierte que la respuesta a dicha interrogante es negativa, esto es, no existe trato desigual, por ello el argumento de la quejosa es **infundado**.
90. El principio de equidad tributaria reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige al legislador tratar igual a los contribuyentes que se ubiquen en una situación idéntica y desigual a los que estén en situaciones disímiles.

91. La equivalencia de la posición de un sujeto determinado con respecto a otro, debe apreciarse a partir de criterios objetivos, tales como su naturaleza jurídica, su estructura y cualidades objetivas, ya que sólo a través de dichos criterios se podría evitar justificar diferenciaciones caprichosas o subjetivas, respecto de contribuyentes que objetivamente están en la misma situación.
92. Esta Suprema Corte ha reconocido que el legislador ordinario está habilitado para apreciar las cualidades objetivas del universo de contribuyentes, así para diseñar, en caso de advertir diferencias entre ellos, esquemas tributarios distintos que se adecuen a las particularidades de cada categoría de sujetos, toda vez que a través de dichas clasificaciones se garantiza el postulado de equidad tributaria, en su vertiente de que se debe tratar desigual a los contribuyentes que no se ubican en una situación idéntica.
93. De acuerdo con lo expuesto, esta Primera Sala estima que la norma reclamada no prevé distinción de trato, entre los sujetos previstos en el párrafo segundo de la fracción XXXII del precepto legal impugnado, pues esta disposición prevé por igual la limitante de no deducir en el ejercicio los intereses netos que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.
94. Del mismo modo se advierte que los sujetos que son destinatarios de la disposición impugnada deben determinar por igual el procedimiento para identificar los intereses netos, la utilidad fiscal ajustada, y los intereses que no sean deducibles. En el mismo sentido se advierte que el legislador federal previó de manera general que el límite de intereses devengados para aplicar lo dispuesto en la fracción controvertida es de \$20'000,000.00, sin que se desprenda con base en estos elementos que

la Ley contemple un trato diferenciado que implique violación a la garantía de equidad tributaria como se alega en la demanda de amparo.

95. No se soslaya que el legislador haya establecido que la cantidad de \$20'000,000.00 debe repartirse si se trata de grupos de empresas, lo que implica que las sociedades que no tengan esta característica puedan aplicar el procedimiento hasta por la citada cantidad, sin embargo, tal situación es atribuible a las situaciones particulares de cada contribuyente, por lo que en su caso su argumento resultaría inoperante, pues dicha argumentación se hace depender de su situación particular, empero la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de la hipótesis o atributos de alguno en particular. Máxime que la quejosa afirma que en este momento no forma parte de un grupo pero que en cualquier momento podría pertenecer a uno.¹⁹
96. Cabe señalar, que la equidad de la disposición, desde otra perspectiva, queda también de relieve si se considera que, en todo caso, los causantes que pertenezcan a grupos de sociedades o que celebren operaciones con partes relacionadas podrán realizar la deducción de los intereses que correspondan a las deudas contratadas en los siguientes diez ejercicios, de lo cual deriva que no existe un trato desigual consistente en la imposibilidad de realizar dicha deducción.
97. Por ende, el trato a que se refiere el numeral combatido no es desigual, aun cuando pudiera derivar en resultados menores o superiores

¹⁹ Resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 88/2003 de la Segunda Sala, que esta Sala comparte, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003, página: 43, de contenido siguiente: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA.** Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley”.

dependiendo de ser una empresa que pertenece o no a un grupo de sociedades; para esta Sala es claro que el texto expreso que hoy se cuestiona, concede un trato igualitario a todos los contribuyentes que excedan los límites de la norma.

98. En este orden de ideas, debe concluirse que la norma establece los mismos elementos de tributación para los contribuyentes que se sobreendeudan, estableciendo el mismo tratamiento para los sujetos pasivos que incurren en un endeudamiento excesivo, sin que se advierta distinción alguna por la particularidad de que al ser grupo se tenga que considerar de manera proporcional la cantidad de \$20'000.000.00.
99. Dar una interpretación a la medida legislativa en el sentido de que la cantidad de \$20'000,000.00 aplique de manera individual a cada persona moral generaría un escenario de inequidad pues el límite previsto por el legislador tendría que incrementarse conforme incrementa el número de sociedades que integran el grupo, lo que haría nugatoria la finalidad perseguida por la medida que es justamente evitar la evasión fiscal a través de esquemas de sobre endeudamiento.
100. Conforme a lo anterior, procede desestimar el argumento en el sentido de que no debió excluirse de la aplicación de la fracción impugnada a los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública, así como para financiar construcciones, proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos así como para otros proyectos de la industria extractiva o a rendimientos de deuda pública; pues derivado de los sectores y áreas a las que van dirigidos dichos proyectos, no se encuentran en la misma situación que la generalidad de los contribuyentes a los que les es aplicable la medida de control en estudio, toda vez que se trata de proyectos que buscan incentivarse en beneficio de la colectividad, tal y como se refirió en la

exposición de motivos y sobre todo se desprende de la propia descripción de la norma.²⁰

101. Es importante señalar que la incorporación de la limitante de intereses deducibles contenida en la fracción impugnada se encuentra alineada con las medidas establecidas en el Reporte Final de la Acción 4 del proyecto BEPS.²¹ Este Plan instó a formular recomendaciones en relación a las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses, ello ya que una de las prácticas más sencilla para trasladar utilidades es el pago de intereses entre partes relacionadas y la utilización de la deuda, entre ellas, para lo cual se recomendó como medida más efectiva limitar las deducciones considerando los ingresos del contribuyente.

102. De esta forma, se advierte por esta Sala que la medida impugnada atiende a razones objetivas del derecho tributario y al contexto nacional, mismas que quedaron plasmadas en los trabajos legislativos, de tal modo que a partir de estos escenarios tributarios la norma ahora reclamada se concretó en la limitación de la deducción de intereses netos a cargo de los contribuyentes, cuyos intereses devengados durante el ejercicio deriven de sus deudas; de ahí también tenemos que, la cantidad de veinte millones como parámetro para determinar a quienes aplica la limitante de que se trata, es parte de la libertad de configuración del legislador para lograr el fin que persigue la medida.

²⁰ Cfr. Exposición de Motivos “[...] Por otra parte, se propone a esa Soberanía excluir de esta regla a las deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública **porque se ha considerado el alto endeudamiento que suelen necesitar obras de esta índole**. La regla incluye una lista no limitativa de algunas de las actividades que se encuentran previstas en dicha excepción. También se prevé que dicha disposición no sea aplicable a las deudas contratadas para financiar construcciones en bienes inmuebles ubicados en territorio nacional en virtud de que se quiere incentivar a dicho sector. Por último, se señala expresamente que esta fracción no será aplicable a las empresas productivas del Estado por la finalidad pública de sus actividades y porque las mismas ya se encuentran comprendidas en la excepción principal.”.

²¹ El Reporte Final de la Acción 4 del Proyecto BEPS. Señala como medida limitar las deducciones de pagos por intereses.

II.DECISIÓN

103. De acuerdo con lo expuesto, al haber resultado infundados e inoperantes los conceptos de violación, lo procedente es negar el amparo en relación con el artículo 28, fracción XXXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente el uno de enero de dos mil veinte.

III.REVISIÓN ADHESIVA

104. En virtud del sentido de la resolución, procede declarar sin materia el recurso de revisión adhesiva, en el que sostuvo la constitucionalidad del artículo impugnado, toda vez que ha desaparecido la condición a la que se sujeta el interés del adherente.

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

Por lo anteriormente expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, en contra del artículo 28, fracción XXXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente el uno de enero de dos mil veinte.

SEGUNDO. Queda **sin materia** el recurso de revisión adhesiva.

AMPARO EN REVISIÓN 381/2021

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

En términos de lo previsto en los artículos 113 y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 110 y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; y 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 se encuentra en esos supuestos normativos.