AMPARO EN REVISIÓN 130/2022

RECURRENTE: COMUNIDAD
EDUCATIVA TOMÁS MORO
**ASOCIACIÓN CIVIL Y COMUNIDAD
EDUCATIVA TOMÁS MORO LOMAS
ASOCIACIÓN CIVIL**

**PONENTE: MINISTRO JUAN LUIS GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCA
SECRETARIO: NÉSTOR RAFAEL SALAS CASTILLO
COLABORÓ: ALMA ROSA FRÍAS ENRÍQUEZ**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación, se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 130/2022, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

(...)

1. Problemática jurídica a resolver. La materia del presente asunto consiste en analizar, a la luz de los conceptos de violación cuyo estudio se omitió, la constitucionalidad de los artículos 82, fracción IV, y 79, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya reforma fue publicada en el “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2020.

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página: 61.

2. Esta problemática será analizada en dos apartados, en función de las siguientes preguntas:
- a) **¿El artículo 79, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supera el test de proporcionalidad?**
 - b) **¿El artículo 79, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima?**
 - c) **¿Existen argumentos que posibiliten analizar la constitucionalidad de del artículo 82, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta?**
3. Las respuestas a las interrogativas anteriores son en sentido negativo, como se expondrá a continuación.

VI.1. Problema jurídico: preguntas a) y b) del artículo 79 segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

4. Para hacer el análisis correspondiente cabe transcribir la porción normativa que fue suprimida en el decreto de ocho de diciembre de dos mil veinte, realizando un cuadro comparativo con el texto original:

TEXTO PREVIO A LA REFORMA (9 de diciembre de 2019)	TEXTO IMPUGNADO (8 de diciembre de 2020)
<p>Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales: (...)</p> <p>Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y los fondos de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus</p>	<p>Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales: (...)</p> <p>Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y los fondos de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus</p>

<p>integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, <u>salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma;</u> los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.</p>	<p>integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley; salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.</p>
---	--

5. Como se observa la reforma eliminó la excepción de considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley; es decir, que a partir de la reforma, para que dichas erogaciones no sean consideradas como remanentes distribuibles, deberán *“...estar amparada con el comprobante fiscal y que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.”*
6. Ahora bien, cabe precisar que esta Primera Sala ya ha determinado que los juzgadores no se encuentran obligados a aplicar un método de

interpretación jurídico específico, por lo que válidamente pueden utilizar el que conforme a su criterio sea el más adecuado para resolver el caso en concreto.² De ese asunto derivó la tesis de rubro: **“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”**³.

7. También al resolver diversos asuntos como los amparos directos en revisión 1034/2019 y 1161/2021⁴, esta Primera Sala señaló concordar con

² El amparo directo en revisión 1886/2003 lo resolvió esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sesión correspondiente al treinta y uno de marzo de dos mil cuatro por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Juan N. Silva Meza, José Ramón Cossío Díaz y Presidenta Olga Sánchez Cordero de García Villegas (Ponente). Ausente el Ministro Humberto Román Palacios.

En tal asunto se controvertió que en la sentencia recurrida se omitió desentrañar y explicar el contenido del artículo 20, apartado A, fracción X, de la Constitución Política del país; al respecto, esta Primera Sala realizó la interpretación de ese precepto y determinó que su contenido no causa confusión u oscuridad.

³ La tesis 1a. LXXII/2004 derivada del amparo en revisión 1886/2003 se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XIX, junio de 2004, página 234, registro digital 181320.

⁴ El amparo directo en revisión 1034/2019, lo resolvió esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión correspondiente al quince julio de dos mil veinte, por unanimidad de cinco votos de las Ministras Norma Lucía Piña Hernández, quien estuvo con el sentido, pero en contra de algunas consideraciones y con consideraciones adicionales, Ana Margarita Ríos Farjat (ponente), Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y el Presidente Juan Luis González Alcántara Carrancá, estos tres últimos Ministros, se reservaron el derecho a formular voto concurrente.

En tal asunto, si bien la materia a dilucidar se centró en la constitucionalidad del artículo 270 del Código Nacional de Procedimientos Penales, también se estableció que los jueces no están obligados a verificar la violación a un derecho humano a la luz de un método en particular, ni siquiera porque así se lo hubieran propuesto en la demanda o en el recurso.

El amparo directo en revisión 1161/2021, lo resolvió esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión correspondiente al primero de septiembre de dos mil veintiuno, por unanimidad de cinco votos de la Ministra Norma Lucía Piña Hernández, de los Ministros Juan Luis González Alcántara Carrancá (ponente), Jorge Mario Pardo Rebolledo y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y de la Ministra Presidenta Ana Margarita Ríos Farjat.

En tal asunto, si bien su materia se centró en dilucidar la procedencia del asunto, también se estableció que los operadores jurídicos, en el caso, no estaban obligados a utilizar un determinado test de ponderación, pues basta con que su determinación estuviera formal y materialmente fundada y motivada, para que pudiera ser considerada como correcta.

la Segunda en torno a que para verificar si algún derecho humano reconocido por la Constitución Política del país o por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte se ha transgredido, el juzgador puede emplear diversos métodos o herramientas argumentativas que lo ayuden a constatar si existe o no la violación alegada. La persona juzgadora está facultada para decidir cuál es, en su opinión, el método más adecuado para resolver el asunto sometido a su conocimiento a partir de la valoración de los siguientes factores, entre otros:

- El derecho o principio constitucional que se alegue violado.
 - Si la norma de que se trata constituye una limitación gradual en el ejercicio del derecho, o si es una verdadera restricción o impedimento en su disfrute.
 - El tipo de intereses que se encuentran en juego.
 - La intensidad de la violación alegada.
 - La naturaleza jurídica y regulatoria de la norma jurídica impugnada.
- 8.** Entre los métodos más comunes para solucionar esas problemáticas se encuentra el test de proporcionalidad que, junto con la interpretación conforme, el escrutinio judicial y otros métodos interpretativos, constituyen herramientas igualmente útiles para dirimir la violación a derechos.
- 9.** El test de proporcionalidad es un mecanismo de interpretación para resolver conflictos jurídicos, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política del país. Cuando la restricción no recae en una categoría sospechosa corresponde aplicación en sentido amplio. Este

tipo de escrutinio se compone de tres fases o gradas, esto es que la medida:

- Persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
- Resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.
- Sea proporcional.

10. Esta Primera Sala ha compartido el criterio en el sentido de que, en materia tributaria, la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, porque que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo. Para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

11. Criterio contenido en la tesis de rubro: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”**⁵.

12. En efecto, como la misma parte quejosa admitió, para efectuar el análisis de sus argumentos resultaría aplicable hacerlo aplicando el test de proporcionalidad laxo o poco estricto. Asimismo, cabe hacer alusión a la exposición de motivos de la reforma al precepto impugnado pues la quejosa sustenta diversos argumentos en las afirmaciones ahí contenidas.

⁵ La tesis 1a. LIII/2012 (10a.) derivada del amparo en revisión 820/2011, se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882, registro digital 2000683.

13. En la exposición de motivos el Ejecutivo Federal señaló como ejes centrales de su propuesta la simplificación administrativa y seguridad jurídica, a través del planteamiento de diversas actualizaciones, precisiones, requisitos y directrices claras a efecto de simplificar el cumplimiento voluntario de obligaciones y delimitar la actuación de la autoridad fiscal. Sobre el eje de gestión tributaria se explicó que se busca privilegiar el ejercicio de las facultades de gestión tributaria, sobre las facultades de comprobación, en congruencia con el principio de autodeterminación y confianza ciudadana.
14. Otros de los ejes a tomar en cuenta fue el de eficiencia recaudatoria, pues se plantea una mejora a la eficiencia del ciclo tributario con una reingeniería de la función de asistencia al contribuyente, el impulso de la cultura contributiva, la obtención de información relevante de los contribuyentes, el empleo de la tecnología disponible, el fortalecimiento de las facultades de gestión de la autoridad fiscal para controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, así como reformar la seguridad jurídica.
15. Sobre la evasión y elusión fiscales se consideró necesario robustecer la vigilancia sobre fusión y escisión de sociedades, transmisión de pérdidas fiscales, devolución de impuestos, comprobantes fiscales que presumiblemente amparan operaciones simuladas, **donatarias autorizadas**, dictámenes fiscales, acuerdo conclusivos, precisos de transferencia y cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes, **por ser casos en los que la autoridad fiscal ha detectado prácticas que redundan en la evasión o elusión fiscales.**⁶ Sobre lo que interesa respecto de las donatarias autorizadas y los comprobantes fiscales se señaló:

⁶ Gaceta Parlamentaria número 5604-D, año XXIII, Palacio Legislativo de San Lázaro, martes 8 de septiembre de 2020, consultable en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/sep/20200908-D.pdf>

“... toda vez que los actos o actividades que realizan los contribuyentes deben estar amparados con comprobantes fiscales y con la documentación adicional conducente, la presente iniciativa propone modificar el párrafo segundo del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que cualquier gasto no amparado con comprobante fiscal digital por internet se considere como remanente distribuible.”

Esta medida propiciará que las personas morales con fines no lucrativos recaben el comprobante fiscal de sus operaciones, con lo que se evitará la evasión por parte de quienes les enajenen bienes o servicios.

Acorde a lo anterior, se propone incluir un artículo transitorio, a fin de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, respecto de la reforma al artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente a las personas morales que otorguen becas, así como a las que se dedican a la investigación científica o tecnológica, a las actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática o a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, mencionadas en las fracciones XI, XVII, XIX y XX del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicho artículo transitorio, establece la consecuencia y régimen fiscal que deberán tomar las citadas personas morales, que no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a la entrada en vigor de la propuesta de reforma, debiendo tributar conforme al Título II de la citada Ley, asimismo, deberán determinar el remanente distribuible generado al 31 de diciembre de 2020 en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta esa fecha y sus socios e integrantes acumularán el remanente que las personas morales mencionadas les entreguen en efectivo o en bienes.

- 16.** En ese orden de ideas, el excluir la excepción de considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley; contrario a lo aseverado por las quejas, supera el test de proporcionalidad aplicable, pues esa medida es acorde al ejercicio interpretativo constitucional, por lo siguiente:

- 17. Persigue un fin constitucionalmente válido,** como fue reseñado uno de los ejes que siguió la reforma de cuyo precepto impugnado existió una reforma, fue el contrarrestar la evasión y elusión fiscales, considerando necesario robustecer la vigilancia, entro otros, sobre las donatarias autorizadas, pues se han encontrados casos en los que la autoridad fiscal ha detectado prácticas que redundan en la evasión o elusión fiscales, considerando que la medida de que las personas recaben el comprobante fiscal de sus operaciones, evitará la evasión por parte de quienes les enajenen bienes o servicios.
- 18.** Esto se advierte apegado a los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, del que se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo, equitativo y proporcional, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Constitución. En el caso, la finalidad del legislador fue evitar la evasión por parte de quienes les enajenen bienes o servicios a las personas morales con fines no lucrativos, máxime al haber detectado que ello había sido uno de los medios de elusión fiscal que ha sido utilizado.
- 19. Es racional y adecuada.** Contrario a lo manifestado por la parte quejosa, la medida de excluir la excepción de considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley, no impide de manera total la deducción ni se trata de un requisito que le represente una carga irracional, pues la normativa tributaria en general exige que las personas que realicen actividades económicas por las cuales obtengan un lucro reporten dicha ganancia y paguen el impuesto correspondiente.

- 20.** De esta forma, se advierte adecuado y racional que un gasto (y a la vez ingreso de otro contribuyente) sea amparado por un comprobante fiscal, pues ante su expedición se garantiza que la autoridad tributaria tenga conocimiento de dichas operaciones, con lo que naturalmente se evita la evasión por parte de quienes enajenen bienes o servicios. Robusteciendo la racionalidad de la medida el hecho de que la autoridad fiscal haya detectado prácticas de evasión o elusión fiscal, sin que ello implique se pierda de vista su finalidad altruista, si se ha advertido que contribuyentes han usado dicho estatus para efectuar tales prácticas evasivas.
- 21.** No obsta que la parte quejosa se duele de tener un sinfín de obligaciones administrativas y fiscales, y que ahora se le suma el hecho de escoger a proveedores o personas que sí les expidan un comprobante fiscal digital de los gastos en los que incurra, sin que explicita qué derecho o derechos de rango constitucional le son violentados ante el combatido nuevo requisito, pues no basta que asevere que ello afecta la continuidad de su objeto, de una forma incuestionable, para estimar que una carga adicional le resulte violatoria a los derechos constitucionales.
- 22.** Asimismo, las afirmaciones efectuadas por las quejas se advierten infundadas pues aun cuando señala que dicha medida no puede garantizar la evasión y por el contrario afecta a las personas morales con fines no lucrativos en cuanto a su operación, no se puede perder de vista que ha sido criterio de este Alto Tribunal que la creación del sistema fiscal, por disposición de la Constitución Política del país, 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.

- 23.** Así, la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es apto para su finalidad, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables, lo que se advierte que acontece en el presente caso.
- 24. Es proporcional,** porque en atención a la finalidad perseguida, si bien impacta en la una nueva carga fiscal pues deberá solicitar un comprobante fiscal digital que ampare sus gastos respecto de aquellas personas que les enajenen bienes o servicios; ello no se advierte como una carga desproporcionada o irrealizable que implique una actividad extenuante que limite sus actividades, lo cierto es que ello es congruente con el eje de eficiencia recaudatoria, pues se impulsa de la cultura contributiva, la obtención de información relevante de los contribuyentes, el empleo de la tecnología disponible, el fortalecimiento de las facultades de gestión de la autoridad fiscal para controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, lo que se advierte como una consecuencia de las obligaciones de rango constitucional que tienen los ciudadanos de tributar en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional.
- 25.** Finalmente, respecto de la afirmación de que ello resulta un acto de molestia permanente en las obligaciones de las sociedades sin fines de lucro, máxime ante la existencia de las facultades de comprobación de la autoridad, tales como la visita domiciliaria, existiendo alternativas menos lesivas que la intromisión permanente en la determinación del remanente distribuible de las sociedades sin fines no lucrativos; es de destacarse que se advierte proporcional la media en tanto que el Estado busca además una mejora de gestión tributaria en el que se privilegia el ejercicio de las

facultades de gestión tributaria, sobre las facultades de comprobación, en congruencia con el principio de autodeterminación y confianza ciudadana.

- 26.** Lo anterior, significa que el Estado no tenga que desplegar una actuación administrativa con la finalidad de vigilar uno a uno a los millones de contribuyentes, sino que, se privilegia la gestión pues ante una autodeterminación, es decir, ante acciones individuales, la autoridad fiscal facilitará su labor, lo que implica eficiencia de operación que incluso podría repercutir positivamente en la reducción de los recursos que se destinen para desplegar las facultades de verificación, siendo beneficioso para todo el aparato estatal.
- 27.** Respecto del segundo cuestionamiento, sobre si el precepto impugnado es violatorio a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, la parte quejosa sostiene que es así pues se modifica abruptamente y no de manera paulatina la estabilidad con la que creían contar los contribuyentes en cuanto a la forma en que podían determinar sus obligaciones fiscales.
- 28.** Señala que conforme al derecho de seguridad jurídica los actos de autoridad deberán ser claros en su fundamentación y motivación, precisando cada uno de los elementos que conforman los derechos y obligaciones de los gobernados y al mismo tiempo, limitar a las autoridades para evitar actuaciones arbitrarias, de lo contrario los gobernados podrían ser víctimas de arbitrariedades por parte de las autoridades que modifiquen disposiciones normativas, lo que implicaría afectaciones económicas en general para los contribuyentes pues no podrían llevar a cabo una planeación financiera ante la incertidumbre que imperaría respecto a la normatividad aplicable.
- 29.** Que la seguridad jurídica en materia tributaria consiste en salvaguardar la certidumbre jurídica del gobernado, evitando la comisión de cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades, es decir, buscar la estabilidad de los diversos ordenamientos con la finalidad de que el gobernado en

todo momento cuente con certeza jurídica, respecto de los ordenamientos normativos que lo rigen y si llega a surgir algún cambio de dicho ordenamiento éste no sea impuesto de forma inesperada.

- 30.** Asimismo, destaca que el principio de confianza legítima tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de manera que no puede ser sorprendido de forma imprevista, considerando que el segundo párrafo del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta causa un perjuicio trascendental en la esfera jurídica de las quejasas.
- 31.** Al respecto, es imprescindible acudir al artículo 31, fracción IV constitucional, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público tanto de la federación, como de la Ciudad de México, estados y municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
- 32.** El artículo en mención establece entre otras cosas, que los elementos esenciales del tributo deben estar expresamente consignados en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, y para que el contribuyente pueda conocer, en todo momento, la forma cierta de contribuir al gasto público.
- 33.** En efecto, el principio de legalidad tributaria que también deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional, establece obligaciones para las autoridades, porque los miembros de una sociedad gozan de los beneficios que brinda la coexistencia organizada dentro de un Estado. Por ello, es claro que los particulares tienen también ciertas obligaciones de carácter fundamental que apuntalan la estructura social, pues de no observarse dichas obligaciones, el bien común de la sociedad y, por ende, el de sus miembros individualmente considerados, no sería realizable.
- 34.** De esta forma, la sola circunstancia de que exista un nuevo requisito para acreditar las cargas fiscales, no se traduce en violación al principio de

legalidad tributaria, en virtud de que basta que en la nueva disposición se establezca una obligación clara, así como las normas formal y materialmente legislativas esté previsto el procedimiento, forma o mecanismo que la autoridad debe observar, para que se entienda satisfecho el referido principio de legalidad.

35. Por otro lado, el principio de legalidad tributaria consiste, fundamentalmente, en que los caracteres esenciales del impuesto — sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época y lugar de pago—, así como la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso de cada causante.
36. Sirve además a lo anterior, el criterio plasmado en la tesis de rubro: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”⁷**.
37. En efecto, de acuerdo con el principio de legalidad tributaria, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a actitudes arbitrarias por parte de la autoridad administrativa.

⁷ La tesis P.CXLVIII/97, derivada del amparo en revisión 2402/96 se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo VI, noviembre de 1997, página 78, registro digital 197375.

- 38.** De esta forma, es infundado que el precepto genere una carga administrativa desmedida y que ello sea violatorio de sus derechos humanos, toda vez que con la exclusión de excepción de la posibilidad de hacer deducible un gasto para una persona moral con fines no lucrativos que venía aplicándose en su operación, se apega a los principios de veracidad y demostrabilidad razonables que impera en materia tributaria.
- 39.** Tampoco se trastoca la seguridad jurídica ni el principio de confianza legítima de las personas contribuyentes con la reforma reclamada, dado el principio de anualidad de las contribuciones pues resulta aplicable a partir del siguiente ciclo fiscal, por lo que no era indispensable un régimen de transición pese a que con anterioridad estuviera reconocida la excepción de considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley, pues no existe un derecho de rango constitucional que implique que deba tributarse en los mismos términos y cumpliendo determinados requisitos de forma permanente o inamovible.
- 40.** Ello es así pues si bien existen diversos mecanismos para el control de las operaciones de las personas contribuyentes, no es obstáculo para que el legislador, en uso de la libertad configurativa, impusiera modulaciones distintas a partir del ejercicio fiscal de dos mil veintiuno y se apartara de lo previamente establecido en el sentido de aceptar la deducibilidad en dichos términos pues como se ha resaltado, en la propia exposición de motivos de la reforma se destacó la insuficiencia de ese mecanismo de control.
- 41.** No parece poco razonable pedir a las personas contribuyentes mexicanas que tengan la diligencia de conseguir los datos necesarios para acreditar la deducibilidad de la operación, máxime que se trata de partes que

realizan operaciones de compraventa de bienes o servicios entre las que se supone viabilidad de solicitar el comprobante fiscal correspondiente.

- 42.** En conclusión, la supresión del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de dos mil veintiuno, supera el test de proporcionalidad al considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley.
- 43.** Es decir, que a partir de la reforma, para que dichas erogaciones no sean consideradas como remanentes distribuibles, deberán estar amparada con el comprobante fiscal y que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.
- 44.** Asimismo, la supresión del segundo párrafo del artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil veintiuno, no transgrede los principios de legalidad tributaria y principio de confianza legítima al descartar la excepción de considerar como remanente distribuible a aquellas erogaciones que no sean deducibles en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente cuando dicha circunstancia se deba a que no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma ley.⁸

⁸ Similares consideraciones y argumentos con diversos matices se sostuvieron en el amparo en revisión 483/2021 resuelto por esta Primera Sala el 16 de noviembre de 2022.

VI.2. Problema jurídico: Artículo 82, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

45. De la lectura integral de la demanda, particularmente de los conceptos de violación **octavo** en el que la parte quejosa señala que los artículos 80 último párrafo, 82 fracciones IV, V y VI, 82 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan el derecho de propiedad privada y derecho a la educación, al obligar a destinar la totalidad de su patrimonio a otra persona, en los supuestos de revocación o pérdida de vigencia o cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos sobre la renta; se advierte que no se efectúan argumentaciones en lo particular respecto del precepto que se analiza.
46. En efecto, en el concepto de violación relativo la parte quejosa señala que, a partir de la reforma, se impone a las asociaciones como la parte quejosa a transmitir la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada en diversos supuestos, tales como cuando la autoridad fiscal revoque la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, cuando la vigencia de la autorización haya concluido o cuando la autoridad fiscal apruebe la solicitud de cancelación de la autorización.
47. Expresa que en términos del título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solicitó la autorización para recibir donativos deducibles, por ende, conforme al artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es contribuyente del impuesto, y si bien, dicho régimen es optativo, las reglas que lo componen deben respetar los derechos humanos.
48. Señala que el nuevo régimen para las donatarias autorizadas instaura un sistema que regula la disposición de su patrimonio sin su consentimiento e indemnización previa y sin que ésta pueda rehusar su observancia, por lo que considera que resultan inconstitucionales dichas normas al establecer reglas que inciden directamente en su esfera jurídica y que

constituyen un supuesto de disposición de su patrimonio de forma diversa hasta el treinta y uno de diciembre de 2020.

- 49.** Dice que esta nueva circunstancia del régimen va más allá de lo que jurídicamente hubieran podido prevenir dichas sociedades al elegir dicho régimen, pues cuando solicitaron autorización para ser una donataria autorizada previnieron que su patrimonio podría transmitirse a otra donataria autorizada, solamente en el caso de que con su consentimiento entrare en la fase de liquidación del contrato de sociedad.
- 50.** No obstante, lo anterior, que las hoy quejasas no hubieran prevenido jurídicamente que la totalidad de su patrimonio, prevenga o no de donativos deducibles del impuesto sobre la renta, puede ser transmitido sin su consentimiento a otra donataria autorizada solo por el hecho de que la autoridad revoque su autorización para ser donataria.
- 51.** Señala que resulta violatorio a su derecho de propiedad privada, pues se duele de la privación total de su patrimonio, sin que el origen de esa privación tenga como causa directa o indirecta el pago de contribuciones, por lo que la revocación de la autorización para recibir donativos deducibles expedida por la autoridad hacendaria constituye un acto unilateral privativo de la propiedad y/o patrimonio que no se encuentra garantizado por la causa de utilidad pública y una indemnización previa a que la donataria autorizada tenga que transmitir la totalidad de su patrimonio a otra donataria, no obstante tener efectos expropiatorios.
- 52.** Sostiene que la transmisión de la totalidad del patrimonio a otra donataria autorizada como causa directa de la revocación de la autorización de sociedades como la parte quejosa, en nada beneficia a la colectividad, pues el incremento del patrimonio de la otra donataria autorizada por sí mismo no genera un beneficio directo e inmediato a la colectividad, sino solo el incremento del haber patrimonial de una persona de derecho

privado, por lo que no garantiza de forma directa e inmediata un beneficio a la colectividad.

53. Manifiesta que dentro del patrimonio de las donatarias autorizada pueden concurrir bienes o derechos adquiridos con recursos que no provengan de donaciones y, por ende, el hecho de que no exista la obligación del Estado mexicano de indemnizarlas por la pérdida de propiedad de esos bienes o derechos indefectiblemente trasgreden los derechos de protección sobre la propiedad privada, pues el nuevo sistema patrimonial de las donatarias autorizadas no establece la obligación de resarcir a dichas entidades, por lo menos por los bienes o derechos que adquirieron con recursos diversos a los donativos deducibles.

54. Al respecto es necesario transcribir el contenido del precepto que se analiza:

“Artículo 82. Las personas morales con fines no lucrativos a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley. (...)

IV. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.”

55. Como se advierte, del precepto transcrito, es decir, de la fracción IV del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los argumentos antes reseñados no se encuentran particularmente dirigidos a controvertir su contenido, es decir, los requisitos que deberán cumplir las personas morales con fines no lucrativos, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles; por el contrario, los argumentos de la parte quejosa se centran en las consecuencias que tiene

en sus bienes el hecho de que la autoridad fiscal revoque la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, cuando la vigencia de la autorización haya concluido o cuando la autoridad fiscal apruebe la solicitud de cancelación de la autorización con motivo del incumplimiento del precepto en cita.

- 56.** No se pierde de vista que la parte quejosa impugnó los artículos 79, párrafo segundo, 80, octavo párrafo, 82 fracciones IV, V, párrafos segundo, tercero y cuarto, y VI, y 82 quáter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aseverando ser un sistema normativo integral compuesto de dichas disposiciones; no obstante, fueron sobreseídos en el juicio el resto de los preceptos relacionados a dichos argumentos, por lo que al no advertir motivo de impugnación en lo particular al precepto que aquí se analiza, es que se determina que lo procedente es declarar inoperantes los argumentos en análisis y negar la protección constitucional respecto del artículo 82, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(...)