

AMPARO EN REVISIÓN 1022/2005.
QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA**
DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: JUAN N. SILVA MEZA.

SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
PEDRO ARROYO SOTO.

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: Artículo Tercero fracciones IV, V y IX relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Negó el amparo a la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas, por considerar que no vulneran las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

Debe quedar firme por falta de impugnación de la parte a quien pudiera perjudicar, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida, respecto de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y las reglas de resolución miscelánea 3.4.20 a 3.4.23, publicadas

en el Diario Oficial de la Federación del martes 28 de diciembre de 2004, primera sección, vigentes a partir del 1° de enero de 2005.

Por cuestión de método y atendiendo a la técnica jurídica que rige en el juicio de amparo, con fundamento en el artículo 79 de la ley de la materia, a fin de resolver las cuestiones efectivamente planteadas en el recurso de revisión, es conveniente precisar que al realizar el análisis de los argumentos relativos, este órgano jurisdiccional lo llevará a cabo considerando un orden preferente y no en el que fueron señalados por la quejosa.

En los agravios sexto y décimo cuarto, la recurrente aduce esencialmente que el artículo Tercero transitorio en sus fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque en la sentencia recurrida se omitió considerar que se ve afectado el concepto de deducción de compras, cuando éste estuvo vigente, sin que se haya establecido de manera expresa que también tuviera efectos dicho concepto en ejercicios posteriores y, porque al establecer que los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, deben de valuarse conforme al método de primeras entradas primeras salidas "PEPS", se afectan situaciones ocurridas en el pasado, pues antes se tenía derecho a escoger cualquier método de los señalados por la ley.

Con fundamento en los criterios que ha sustentado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la interpretación del primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se considera que lo dispuesto en las normas que se combaten no modifican o afectan derechos adquiridos o supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos, que nacieron bajo la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior es así, porque lo previsto en la fracción IV de la disposición transitoria antes mencionada en lo relativo a que no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro "*hasta agotar sus existencias*", obedece a que conforme al

sistema anterior la disminución de la base gravable por ese concepto se llevó a cabo cuando se efectuaron las adquisiciones, de las materias primas, de los productos semiterminados o terminados, que utilizan los contribuyentes para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; en este tenor, lo previsto en la norma no afecta derechos adquiridos o situaciones jurídicas consumadas o constituidas conforme a la legislación anterior, sino que simplemente reconoce que aquellas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones por el diverso de deducción del costo de lo vendido.

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que debe levantarse un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y valorar este inventario utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, es menester señalar que tampoco es posible considerar que transgreden el principio de irretroactividad de la ley, toda vez que en primer lugar, la obligación de levantar un inventario físico se encontraba prevista con antelación en el artículo 86, fracción V, del mismo ordenamiento jurídico vigente en dos mil cuatro, luego, no modifica algún derecho adquirido o situación jurídica consumada o constituida con anterioridad; y, por lo que hace a la obligación de valorar ese inventario, conforme a un método determinado, aun cuando constituye un deber antes no previsto (se adiciona este deber en la disposición transitoria), lo cierto es que tal previsión no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado **“Del costo de lo vendido”**, puesto que no se toma en cuenta para determinar el impuesto respecto de años anteriores, sino que únicamente sirve como sustento, parámetro o base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

Enseguida, se procede al análisis de los agravios primero, segundo, tercero, cuarto, quinto, parte del séptimo y octavo, en los cuales la parte quejosa se duele que la fracción IV del artículo

Tercero del decreto impugnado, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, constitucional, los cuales son en parte inoperantes e infundados en lo demás.

Resulta inoperante el agravio segundo en su parte final, así como el octavo, donde la quejosa recurre a dos ejemplos para poner de manifiesto que la fracción IV del artículo Tercero transitorio del decreto impugnado, al establecer que el costo de lo vendido de los inventarios que se hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no serán deducibles, origina que el impuesto sobre la renta que se cause se incremente en un 666.67% y que la tasa del tributo sea superior a la fijada para el ejercicio de dos mil cinco, que es del 30%.

Esta Primera Sala concluye que los planteamientos formulados por la parte recurrente devienen inoperantes, dado que los mismos parten de premisas erróneas que, en todo caso, únicamente delimitan una situación hipotética, de la cual no puede desprenderse la inconstitucionalidad de la norma reclamada.

Por otro lado, respecto de los argumentos señalados en la parte última del cuarto agravio, así como los del quinto, donde la quejosa hace referencia a la omisión del Juez de Distrito, respecto de los planteamientos de inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, al establecer la obligación para todos los contribuyentes que no ejerzan la opción de acumulación de inventarios a la que se refieren la propia fracción IV y la V, de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha, siendo que en su caso, para el ejercicio fiscal de dos mil cinco adoptó el método de últimas entradas primeras salidas, por lo que el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro queda intocado, situación que distorsiona su capacidad contributiva.

A juicio de esta Primera Sala, tiene razón la quejosa en el aspecto de que el Juez de Distrito no analizó el planteamiento de referencia, sin embargo, los argumentos que considera fueron omitidos se estiman inoperantes.

En efecto, si la parte quejosa refiere que en términos del artículo 45-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el

ejercicio fiscal de dos mil cinco, eligió el método de últimas entradas primeras salidas, la porción normativa impugnada resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, al considerar que lo primero que se vende es lo adquirido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, tales argumentos son inoperantes, en virtud de que esta Primera Sala considera que la sociedad mercantil recurrente pretende demostrar la inconstitucionalidad señalada mediante argumentaciones que se refieren a una circunstancia particular y concreta como lo es la elección del método de últimas entradas primeras salidas que establece el citado artículo 45-G, lo cual, si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de la situación particular de alguno de ellos, los argumentos que se hagan valer, en vía de agravios en contra de disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, deben ser declarados inoperantes en atención a que no sería posible cumplir su finalidad que no es otra que la consistente en demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que, por la naturaleza de la ley, debe referirse a todos aquellos sujetos a los que se dirige la norma y no sólo a alguno de ellos.

Los restantes agravios expuestos por la quejosa, son infundados, pues ellos se encuentran encaminados a poner de manifiesto que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, al prohibir la deducción de las existencias en inventarios que las personas morales hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, así como la parte última de dicha fracción, en la parte que establece que para aquellos contribuyentes que no opten por acumular sus inventarios deben de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, lo que implica considerar como no deducible una importante porción del costo de lo vendido, hasta suponer vendida la totalidad de los inventarios.

Se considera que los planteamientos que esgrime la parte quejosa son infundados, pues el hecho de que la disposición prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta

y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que, por el contrario, resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

En efecto, no debe pasarse por alto que las existencias a dicha fecha —coincidente con el final del último ejercicio en el que se permitió la deducción de adquisiciones—, ya habrían sido deducidas al momento de ser adquiridas y, por ende, su efecto ya habría sido reconocido frente a la situación jurídica del causante —e, inclusive, podría aún impactar la determinación del gravamen, como parte de una pérdida fiscal pendiente de amortizar frente a la utilidad de ejercicios futuros—.

Por otro lado, el argumento de la recurrente consistente en que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, al establecer en la parte final que los contribuyentes que no opten por acumular sus inventarios, deben considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, hasta agotar sus existencias a esa fecha, en virtud de que no permite la deducción de una importante porción del costo de lo vendido, es infundado.

Lo anterior, en virtud de que la obligación establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en el caso de empresas que —como la quejosa—, no ejercieron la opción de acumulación de inventarios, no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que dicha fracción no desautoriza la deducción del costo de ventas de la mercancía, sino que limita sus efectos a la atribución de valor entre los diversos artículos que integran el inventario, de manera unitaria, y con el propósito de que las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro se agoten a la brevedad posible, a fin de que se facilite el registro correspondiente, evitando una duplicidad en el registro de los inventarios de la empresa.

En el séptimo agravio la recurrente, fundamentalmente plantea que la fracción IV del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que otorga un trato diverso a los

contribuyentes que inician el ejercicio fiscal sin inventarios y aquellos que sí tienen dichos inventarios.

Esta Primera Sala considera que el planteamiento de la quejosa es infundado, ya que contrariamente a lo señalado, no existen dos grupos de causantes diferenciados por la norma, esto es, los que no tienen inventarios o tienen poca existencia, frente a los que tienen mayores inventarios, sino que dicha eventualidad es una circunstancia particular que podría materializarse en el caso de cualquier contribuyente.

Finalmente, corresponde analizar los agravios noveno, décimo, décimo primero, décimo segundo y décimo tercero, a través de los cuales se plantea la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, a la que pueden acceder los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecida en las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, relativo a disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, los planteamientos formulados en este sentido resultan inoperantes, atendiendo a que la acumulación de inventarios —como condición para la deducción del costo de ventas de mercancía en existencia a diciembre de dos mil cuatro— no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, sino que resulta optativa para aquéllas que pueden acceder a él, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema.

Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercerla y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta que hubiere correspondido a los ingresos percibidos, sin aplicar la deducción del costo de ventas de mercancías, cuyo valor de adquisición ya habría sido deducido conforme al sistema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro.

Ciertamente, de estimar inconstitucional el régimen optativo de referencia, la parte quejosa bien pudo eludir su aplicación en

relación con su esfera jurídica —mediante la simple abstención en el ejercicio de la opción—, lo cual no le hubiera significado un agravio jurídico susceptible de ser subsanado por esta Primera Sala, atendiendo al hecho consistente en que dicha opción es otorgada por razones diversas al acatamiento por el legislador, de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Adicionalmente, debe considerarse que, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería el de obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del artículo Tercero del decreto reclamado, cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, mediante el ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de deducir el costo de lo vendido de los inventarios con los que contaban al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por todo lo anterior, al ponerse de manifiesto que el esquema optativo de acumulación de inventarios es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, que no son otorgados por razón de justicia en la tributación —definida en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados por la parte quejosa devienen inoperantes.

En este sentido, cabe precisar que —dadas las consideraciones que soportan la conclusión a la que arriba esta Primera Sala—, la calificación de inoperancia se extiende a una diversidad de planteamientos, como acontece en relación con la garantía de irretroactividad de la Ley, en cuyos argumentos se sostiene que la opción de acumular inventarios tiene efectos retroactivos, así como aquéllos en los que se argumenta que se afectan derechos adquiridos respecto de las pérdidas fiscales con las que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; igualmente, resultan inoperantes los argumentos que sostienen que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumular inventarios “ e “inventario acumulable” y, donde se controvierte que existe un trato diferente al interior de la propia opción, en relación con los contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, frente al tratamiento que corresponde a los contribuyentes que únicamente tienen mercancías de origen nacional; y vía consecuencia, aquéllos, que se encuentran dirigidos a poner de manifiesto que sí es posible que se concreten los efectos de la concesión del amparo.

Por último, dada la inoperancia anterior, tomando en consideración que en el agravio doce la quejosa también vierte argumentos para sostener la inconstitucionalidad de diversas Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, esta Primera Sala considera innecesario que se le reserve jurisdicción al Tribunal Colegiado correspondiente para que se ocupe de tales argumentos, los cuales resultan inoperantes, dado que dicha inconstitucionalidad la hace derivar de lo dispuesto por la fracción V del artículo Tercero del decreto impugnado.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. QUEDA FIRME el sobreseimiento decretado en el punto resolutivo primero de la sentencia recurrida.

SEGUNDO. En la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se **CONFIRMA** la sentencia recurrida.

TERCERO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del **Artículo Tercero fracciones IV, V y IX**, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

“REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES.”
(Pág. 21)

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS.”. ***(Págs. 34 a 36)***

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.” (Págs. 38 y 39)

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.” (Págs. 41 a 44)

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA.” (Págs. 53 y 54)

NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN.” (Págs. 57 y 58)

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.” (Págs. 61 y 62)

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.” (Págs. 62 y 63)

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.” (Págs. 63 y 64)

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.” (Págs. 65 a 67)

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.” (Págs. 86 y 87)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.” (Págs. 87 y 88)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.” (Págs. 89 y 90)

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.” (Págs. 101 a 103)

**AMPARO EN REVISIÓN 1022/2005.
QUEJOSA: *****, SOCIEDAD ANÓNIMA
DE CAPITAL VARIABLE.**

MINISTRO PONENTE: JUAN N. SILVA MEZA.

**SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
PEDRO ARROYO SOTO.**

Vo. Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al **dos de marzo del año dos mil siete.**

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el once de febrero de dos mil cinco, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, por conducto de su representante legal, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se transcriben:

“AUTORIDADES RESPONSABLES:

- a) Congreso de la Unión.**
- b) Presidente de la República.**
- c) Secretario de Gobernación.**
- d) Secretario de Hacienda y Crédito Público.**
- e) Director del Diario Oficial de la Federación.**
- f) Jefe del Servicio de Administración Tributaria.”**

“ACTOS RECLAMADOS:

a) Del Congreso de la Unión se reclama la aprobación y expedición del ‘Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso’, publicado en el Diario Oficial de la Federación, del miércoles 1º de diciembre de 2004, cuyo artículo Único Transitorio estableció la entrada en vigor de las disposiciones que mediante este juicio de garantías se demanda su inconstitucionalidad, a partir del 1º de enero de 2005. Específicamente la quejosa reclama las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero de dicho Decreto del Capítulo de Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracciones que se encuentran publicadas en las páginas 60 a 62 de la Segunda Sección de dicho Diario Oficial de la Federación del 1º de diciembre de 2004, en vigor

desde el 1° de enero de 2005, mediante las cuales se establecen prohibiciones y condiciones de deducción del Costo de lo Vendido para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) de las personas morales residentes en México, como es el caso de mi representada, que se consideran violatorias de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para fines de brevedad, en adelante el Decreto mencionado se identifica solamente como el Decreto y cada una de las fracciones IV, V y IX referidas, del artículo Tercero del Decreto, se identifican como la fracción IV, V o IX, según corresponda.

b) Del Presidente de la República, la sanción, promulgación y orden de publicación y de observancia del Decreto, en particular de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del Decreto.

c) Del Secretario de Gobernación, el haber firmado o rubricado la publicación del Decreto, según se indica la página 69 de la Segunda Sección del Diario Oficial de la Federación del 1° de diciembre de 2004.

d) Del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el encargo directo como Secretario de Estado a cuyo ámbito corresponde el Decreto y en específico las

fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del Decreto, de aplicar dichas disposiciones que entraron en vigor el 1° de enero de 2005 y que mediante este juicio se demanda su inconstitucionalidad.

e) Del Director del Diario Oficial de la Federación, la publicación del Decreto en el Diario Oficial de la Federación del 1° de diciembre de 2004.

f) Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la expedición de las reglas administrativas 3.4.20 a 3.4.23 de la Resolución Miscelánea para 2004, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del martes 28 de diciembre de 2004, primera sección, páginas 11y 12 vigentes a partir del 1° de enero de 2005, en las que se establecen disposiciones administrativas relacionadas con la aplicación de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del Decreto, mismas que motivan esta demanda de amparo, vigentes desde el 1° de enero de 2005, así como el encargo directo de administrar las contribuciones fiscales federales y por tanto, las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del Decreto, que mediante este juicio se demanda su inconstitucionalidad.”.

SEGUNDO. La parte quejosa señaló como garantías individuales violadas las contenidas en los artículos 1, 14, 16, 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; narró los antecedentes del caso y expresó los conceptos de violación que estimó conducentes.

TERCERO. Previa aclaración de la demanda, en auto de dieciocho de febrero de dos mil cinco, el Juez Décimo Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal a quien correspondió por razón de turno, conocer del asunto, la admitió y quedó registrada con el número *****, posteriormente, previos los trámites de ley, el doce de abril del año en cita, celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia, la cual terminó de engrosar el trece de mayo posterior, la que concluyó con los puntos resolutivo, siguientes:

“PRIMERO. Se sobresee en el juicio por los actos y autoridades precisados en el considerando segundo de este fallo.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, contra los actos reclamados del Congreso de la Unión, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación, Director del Diario Oficial de la Federación y Jefe del Servicio de Administración Tributaria consistentes, respectivamente en el ámbito de su competencia,***

en la expedición, promulgación, refrendo y publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo, y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación del uno de diciembre de dos mil cuatro, respecto de su artículo tercero transitorio, fracciones IV, V y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la expedición de (sic) Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil cinco, en particular las reglas 3.4.20 a 3.4.23, por las razones expuesta (sic) en el considerando quinto de la presente sentencia.”

Las consideraciones en que se apoyó el Juez de Distrito para resolver en ese sentido, en la parte que interesa, son las siguientes:

a) En el considerando segundo determinó que no se probó la aplicación de los artículos reclamados atribuida al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria ya que al rendir sus respectivos informes negaron la existencia del acto y la parte quejosa no aportó elemento probatorio idóneo tendiente para desvirtuar esa negativa, por lo que, con fundamento en el artículo 74, fracción IV, de la Ley de Amparo, sobreseyó el juicio en relación a las autoridades antes precisadas.

b) Desestimó diversas causas de improcedencia del juicio de garantías, que hicieron valer las autoridades responsables al rendir su informe justificado, a saber:

- Las previstas en las fracciones V y VI del artículo 73 de la Ley de Amparo, ya que contrariamente a lo que adujeron las autoridades responsables, con las pruebas aportadas por la quejosa acreditó la afectación a su esfera jurídica y el interés jurídico para promover el juicio puesto que las normas cuya inconstitucionalidad reclama son autoaplicativas, es decir, las que vinculan a los contribuyentes desde el momento en que entraron en vigor, puesto que los obliga a realizar el cálculo del impuesto sobre la renta; enajenando las mercancías que tuvieran en inventario, sin hacer deducción alguna o, en su caso, acumular tales inventarios para deducirlos.
- Las autoridades responsables señalaron que se actualizaba la causa de improcedencia prevista en los artículos 73, fracción XVIII, en relación con el diverso 80, interpretado contrario sensu, ambos numerales de la Ley de Amparo, relativa a los efectos del juicio de amparo, y en este aspecto el Juez de Distrito consideró que sí podrían materializarse los efectos de la sentencia que conceda la protección de la Justicia Federal, ya que tratándose de deducciones como lo ha sostenido la Primera Sala de este Alto Tribunal; al ser un derecho del contribuyente, la protección sería para establecer la forma en que tendría que determinar el costo de lo vendido la quejosa y eliminar los límites que se le imponen a fin de deducir inventarios al momento de su enajenación conforme a los requisitos previstos en la ley.
- Finalmente el Juez Federal determinó ineficaz la causa de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 en relación con el artículo 116, fracción V, preceptos jurídicos de la Ley de Amparo, ya que la quejosa sí formuló conceptos de violación en los que señala que los preceptos reclamados vulneran en su perjuicio los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, declaró **infundados** los conceptos de violación hechos valer por lo siguiente:

c) No se transgrede el principio tributario de legalidad porque:

- El Pleno de este Alto Tribunal ha señalado que los métodos de valuación no forman parte de los elementos del tributo, criterio que se encuentra en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Tesis P./J.113/99, con el rubro: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE.”** ya que si bien es cierto que sirven para determinar el valor la base del tributo, se trata únicamente de una determinación previa que sirve para fijar el monto sobre el que se aplica la tasa.

En consecuencia, no puede colmarse la vulneración al principio de legalidad que aduce la quejosa se integra en su perjuicio con la reglamentación de los métodos de valuación que se impugnan como inconstitucionales.

- En ese mismo orden de ideas, el Juez de Distrito sostuvo que no asiste razón a la quejosa al afirmar que la obligación de considerar como método de valuación para el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el de las primeras entradas primeras salidas, resulta contrario al principio de legalidad tributaria, pues como se dijo, los métodos de valuación son ajenos a los elementos esenciales del tributo por tratarse de una fase previa de la base sobre la que se aplica la tarifa, ya que a pesar de que sirven para determinar el valor del inventario no constituyen un elemento integrador de la base del tributo, porque ésta se determina restando a los ingresos las deducciones que se tengan y que sean aplicables.

El Juez de Distrito sustentó el criterio anterior con la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación VIII, Octava Época, diciembre de 1991, Tesis P.LXI/91, página 10, con el rubro: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN,**

POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE AL HABERSE DEROGADO EL ARTÍCULO 58 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA YA NO APAREZCAN EN UN ORDENAMIENTO LEGAL LAS DIRECTRICES QUE HAN DE OBSERVAR LOS MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS.”

Respecto del concepto de violación en que la quejosa aduce que la Ley del Impuesto sobre la Renta no define los términos **“acumular inventarios e inventario acumulable”**, el Juez de Distrito consideró que dichos enunciados son parte destacada de los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados, que aun cuando no son publicados en ningún medio de publicación oficial, sí forman parte del conocimiento genérico de esa disciplina, de ahí que basta que el particular se remita a la misma para comprenderlos, lo que da certeza jurídica a las personas morales, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas, apoyándose en el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, página 169, cuyo rubro es: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY”**; además, que no queda margen para que las autoridades administrativas definan tales conceptos.

d) No son retroactivas las normas que se combaten, toda vez que:

- Contrariamente a lo manifestado por la quejosa, la obligación que se le impone de llevar un registro de inventarios ya existía en la norma vigente en dos mil cuatro, precisamente en el artículo 86, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y si bien lo único que cambió fue la obligación de valuarlos de acuerdo con el método de primeras entradas primeras salidas, tal situación no incide hacia el pasado, sino al ámbito de vigencia de la norma que se cuestiona, ya que no se puede soslayar que el impuesto sobre la renta en dos mil

cinco cambió estructuralmente de un sistema de aplicación del tributo a otro, pues en dos mil cuatro regía la deducción de adquisiciones y para dos mil cinco el costo de lo vendido, de ahí que haya surgido la necesidad de empatar ambos ejercicios para aplicar de manera armónica el cambio de un sistema a otro, en el que se tienen que tomar como sustento los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, por ser los mismos que se utilizan al primer minuto de enero de dos mil cinco, y por tanto, sean los que se tengan que cuidar para determinar cuáles son las mercancías que no se pueden deducir a través del nuevo sistema de deducción, en razón de que éstas ya se dedujeron al momento de su adquisición en el ejercicio correspondiente.

Tal situación se robustece precisamente con la interpretación armónica de las fracciones sometidas al escrutinio de constitucionalidad, en virtud de que en principio se impone como obligación no deducir los inventarios que se tienen en dos mil cuatro y, como opción, hacerlo siempre que se consideren como ingresos los mismos y que se aplique la serie de reglas que rigen ese mecanismo de beneficio para los contribuyentes.

- El A quo consideró que respecto de la deducción de las pérdidas fiscales es la opción prevista en la fracción V del decreto impugnado, y no el mecanismo principal el que impide ejercer el derecho adquirido de disminuirlas en términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro; así como el saldo pendiente de deducir al primero de enero de dos mil cinco, que se tengan de acuerdo con las fracciones II y III del artículo sexto transitorio de la misma ley, pero vigente en mil novecientos ochenta y ocho y las reglas aplicables al mismo, y las mercancías que se hayan importado de manera directa, cuando el contribuyente decida acumular sus inventarios y deducir el costo de lo vendido de las existencias de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, de ahí que el mecanismo genérico sea constitucional y si bien la opción impide hacer efectivo esos derechos adquiridos, no puede soslayarse que ese procedimiento deriva de la decisión del particular, ya que no está obligado a observarlo, pues está en posibilidades

de aplicar sólo el esquema genérico que no tiene una afectación hacia el pasado.

Aunado a lo anterior, también resulta inoperante el referido concepto de violación, dado que la quejosa no aportó algún medio de convicción para corroborar que optó por esa vía para pagar el impuesto sobre la renta, y si lo hizo, fue por voluntad propia, por ello, también sería inoperante el concepto de violación analizado.

- Señaló que no se da un efecto de inventario acumulable a las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, porque el sistema general de deducción de costo de lo vendido, no impone como obligación la acumulación del inventario, sino la opción y la demandante puede aplicar cualquiera, ello con independencia de que no demostró situarse bajo las reglas de aplicación de la opción, pues las pruebas que exhibió: inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y facturas de compras y ventas en dos mil cinco, no permiten determinar la hipótesis en la que se ubicó.

e) El Juez Federal consideró infundado que las normas que se combaten violan el **principio tributario de proporcionalidad**, en atención a que:

El legislador cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones, cuyo único límite es el respeto a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria, según se asienta en la jurisprudencia publicada en la compilación de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I, página ciento nueve, de rubro:

“CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN”.

- Para analizar las normas impugnadas a la luz del principio de proporcionalidad tributaria debe atenderse a la

naturaleza del impuesto, la mecánica de causación, su finalidad e incluso las características del contribuyente.

En ese contexto, la capacidad contributiva de las personas morales con actividades empresariales, se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos y deducciones del causante, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo.

- Así, el Juez Federal determinó que no asiste razón a la quejosa cuando afirma que la primera parte de la fracción IV, del artículo tercero transitorio vigente en dos mil cinco, es contraria al principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, puesto que al determinar que no serán deducibles para el impuesto sobre la renta vigente en dos mil cinco, los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, se grava sobre una capacidad económica real y no ficticia como supone la quejosa, ya que, en estricto sentido, el valor de esos inventarios ya no tienen un costo en dos mil cinco, pues se adquirió desde dos mil cuatro y se le permitió deducirlo en el mismo año, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa ejercicio, la que tomaba en cuenta los ingresos y los gastos de compra de mercancía en el mismo ejercicio.

Luego, continúa el Juez, si los contribuyentes ya no realizan un gasto para tener los inventarios o existencias en el actual ejercicio, en el que rige ahora la figura de costo de ventas, sin duda alguna se está respetando el principio de proporcionalidad que rige la materia impositiva, al impedir su deducción cuando se vendan, en razón de que la erogación no tuvo un impacto en el patrimonio de las personas morales en el presente ejercicio fiscal sino por el contrario en uno diferente y al generar un ingreso incide de manera positiva en el patrimonio del particular al venderse, pero que no se

permite la deducción de su compra como se haría de haberlos adquirido en este año por carecer de costo.

Por otra parte, si bien es cierto que en el mecanismo de costo de lo vendido se permite la deducción hasta que se vendan las mercancías adquiridas, también lo es que no resulta incongruente la medida de impedir se deduzcan los inventarios que ya se tenían al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, porque esos inventarios ya no generan un costo para las personas morales, resultando en consecuencia congruente la medida, pues existe una razón justificada para impedir esa deducción de los citados productos o mercancías, y es que el gasto se generó al amparo de un mecanismo de fijación de la base tributaria del impuesto sobre la renta distinto del costo de lo vendido, situación que aplica específicamente para las mercancías que se tienen listas para su venta, lo cual respeta el impacto del tributo en el ejercicio en el que se presenta el ingreso y la venta en dos mil cinco, porque ya se dedujo en dos mil cuatro la compra, es decir, en el ejercicio en que se presentó la misma.

Sigue refiriendo que la capacidad contributiva de la persona moral en el tributo que se examina, atiende la potencialidad real de contribuir al gasto público, por tomar en consideración los gastos efectuados en el ejercicio y no los de años anteriores o ajenos al período con los correspondientes ingresos del mismo año, por lo que es dable concluir que el mecanismo de tributación atiende la alteración que impacta en el haber patrimonial de la empresa del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, porque permite la deducción cuando se obtienen los ingresos que derivan de la actividad comercial de la empresa, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención.

En ese orden, dice el Juez de Distrito que el nuevo esquema que se aprecia de los preceptos reclamados de modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, pues grava de una manera justa los ingresos que reciben generando el gravamen en la medida en que

dichos ingresos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

Además, el gasto de las mercancías o productos que se encuentren en proceso de transformación sí será deducible como costo de lo vendido, al enajenarlas, en ese sentido, tampoco asiste razón a la quejosa al afirmar que no sólo se impide deducir los productos ya terminados sino también los procesos que se realicen en cuanto a las mercancías y productos no terminados o pendientes de transformación, pues de ninguna de las fracciones que combate se advierte dicha limitación, puesto que únicamente se impide descontar lo que ya se dedujo en el ejercicio anterior bajo el mecanismo de compras que regía en dos mil cuatro.

En consecuencia, en el costo de lo vendido no se incorpora un elemento ajeno a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, por el contrario, el inventario al venderse forma parte de la base tributaria porque genera un ingreso en el patrimonio de las personas morales, que permite llegar a la base del tributo previas las deducciones que se hayan realizado para adquirir las mercancías cuando se compren en el ejercicio y no las que se tengan en existencias, en razón de que ya no generan un costo, como lo establece la regla general de tributación contenida en la primera parte del artículo tercero transitorio, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, el Juez reiteró que los métodos de valuación no forman parte de los elementos esenciales del tributo, como lo determinó el Pleno de este Alto Tribunal, tema que se tiene presente en este punto para llegar a la consideración de que la obligación de que se establezca como método para los inventarios de dos mil cuatro el de primeras entradas primeras salidas, tampoco transgrede el principio de proporcionalidad previsto en la Constitución General, pues al no formar parte de los elementos esenciales del tributo, no pueden vulnerar las garantías fiscales, como se determinó en la jurisprudencia que en este punto se retoma denominada: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN**

**ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO
NO FORMA PARTE DE LA BASE.”**

- Consideró que asiste la razón a la quejosa en el sentido de que la opción descrita en la fracción IV y desarrollada en la fracción V del artículo tercero transitorio, es contraria al principio de proporcionalidad, porque considera de manera ficta a los inventarios como un ingreso sin serlo, esto es, un concepto distinto de los ingresos se le da ese carácter, sin que materialmente refleje un impacto positivo en su patrimonio.

Sin embargo, aseveró que esa opción constituye una norma de beneficio para las personas morales, ya que dicha medida también considera de manera ficta que hubo un gasto sin que exista éste en el ejercicio por el que se tributa.

Lo anterior en virtud de que el legislador les da a las personas morales la oportunidad de deducir dos veces los gastos que realizaron por una misma mercancía, y para ello considera de manera ficta que se hizo una erogación por la mercancía existente al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin que ese pago se haya presentado materialmente en el mundo real, para ello consideró también de manera ficta que los inventarios son un ingreso y así estableció una mecánica para atemperar el valor de los inventarios al momento de venderlos, y dar la oportunidad al gobernado de diferirlo en varios ejercicios atendiendo a la rotación de sus existencias en bodega.

Luego, agregó el Juez, si dicha medida u opción se otorga al contribuyente para que tenga la oportunidad de descontar los inventarios como si los hubiese adquirido en dos mil cinco y dependiendo del índice de rotación de los inventarios podrá hacerlo en cuatro o más ejercicios, según se ubique en la tabla respectiva, sin duda alguna se trata de una norma de beneficio, pues le permite deducir dos veces la misma mercancía: la primera (como ya se hizo) en dos mil cuatro bajo el concepto de compras y, la segunda, en diversos ejercicios bajo el esquema de costo de lo vendido, atemperando el impacto de los inventarios o existencias que se tengan en dos mil cuatro

en el renglón de ingresos para diferirlo de manera proporcional en cuatro o más ejercicios, según el caso, por lo que depende de su voluntad colocarse o no en la hipótesis que regula, de ahí que no se trate de una regla obligatoria para el contribuyente, por el contrario éste decide si la aplica o no a su entera conveniencia.

- En consecuencia, al tratarse de una norma de beneficio no se le puede conceder la protección constitucional que pretende en cuanto a la misma, pues se le obligaría a colocarse solamente en la regla general que no presenta el vicio de inconstitucionalidad aludido y en su perjuicio.
- En ese sentido, el Juez de Distrito consideró **inoperantes** los restantes conceptos de violación, puesto que se encuentran enderezados a reclamar la opción descrita en la segunda parte del artículo tercero transitorio, fracciones IV y V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que de conceder a la quejosa la protección constitucional se le ocasionaría un perjuicio dado que la referida norma le permite deducir dos veces el costo de adquisición de la mercancía detallada en los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

f) Por otra parte, el Juez Federal declaró **infundados** los argumentos jurídicos en los que se aduce violación al **principio tributario de equidad**, puesto que:

- Las empresas que no cuentan con inventarios al treinta y uno de diciembre del dos mil cuatro, no se encuentran en una situación de privilegio frente a las que sí cuentan con ellos, ya que financieramente los inventarios siguen reportándose como un activo, pues si bien se efectuó la erogación a cambio ha ingresado un activo en forma de bienes, materias primas o servicios que se van a procesar para obtener el producto final, por lo que dicha circunstancia no representa un trato de privilegio, puesto que contrariamente a lo que estima la quejosa, el contar con inventarios al treinta y uno de diciembre del dos mil cuatro, no causa una alteración negativa en el haber patrimonial de la empresa colocándola en una situación de desigualdad.

En ese orden, el Juez consideró que de modo alguno se contraviene la garantía de equidad tributaria, pues al contemplar la existencia de inventarios al treinta y uno de diciembre del dos mil cuatro, se grava de una manera justa los ingresos que reciben causando el gravamen en la medida en que dichos ingresos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, generándose un tratamiento equitativo, pues dada las características particulares de cada sujeto es como se entera el tributo.

Lo anterior, porque todas las empresas que cuenten con inventarios a diciembre del dos mil cuatro, pagarán el tributo en la medida de que tales inventarios representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, lo que conlleva a que se trate igual a los iguales (personas morales con inventarios) y desigual a los desiguales (personas morales con inventarios y personas morales sin inventarios) y, por tanto, que sea real la base del impuesto, por lo que deviene infundado el concepto de violación en estudio.

g) En otro orden, el Juez de Distrito estimó **inoperantes** los conceptos de violación encaminados a combatir la opción prevista en la **fracción IV del Artículo Tercero** del Decreto impugnado respecto de los temas del índice de rotación de inventarios y de aquellas empresas que cuenten con productos de importación **dado** que:

- La opción es de carácter benéfico para el contribuyente, pues le permite deducir dos veces la misma mercancía la primera (como ya se hizo), en dos mil cuatro, bajo el concepto de compras y, la segunda, en diversos ejercicios bajo el esquema de costo de lo vendido, atemperando el impacto de los inventarios o existencias que se tengan en dos mil cuatro en el renglón de ingresos para diferirlo de manera proporcional en cuatro o más ejercicios, según el caso, por lo que depende de su voluntad colocarse o no en la hipótesis que regula, lo que conlleva que se trate igual a los iguales (personas morales con inventarios) y desigual a los desiguales (personas morales con inventarios y personas morales sin inventarios).

CUARTO. Inconforme con dicha sentencia, el autorizado de la sociedad mercantil quejosa, interpuso recurso de revisión, el cual fue remitido con las constancias relativas del juicio de amparo ***** y escrito de agravios, por el titular del Juzgado del conocimiento a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para su substanciación.

QUINTO. Recibidos los autos y constancias correspondientes en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, su Presidente, mediante proveído de diecisiete de junio de dos mil cinco, admitió el recurso de revisión interpuesto, ordenó que se notificara al Procurador General de la República para que formulara el pedimento respectivo si así lo estimaba conveniente, asimismo, con fundamento en el artículo 14, fracción II, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ordenó que se turnara el asunto para su estudio a la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

El Agente del Ministerio Público de la Federación no formuló pedimento como se desprende de la certificación realizada por el Subsecretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal (foja 124 del presente asunto).

Mediante acuerdo de siete de febrero de dos mil siete, el Presidente de este Alto Tribunal, con fundamento en el artículo 14, fracción II, primer párrafo de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, 34, fracción XXII, y 81 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de septiembre de

dos mil seis, retornó el presente asunto al señor Ministro Juan N. Silva Meza y que se enviaran los autos a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El asunto quedó radicado en la Primera Sala de este Alto Tribunal y su Presidente mediante acuerdo de fecha doce de febrero de dos mil siete, ordenó devolver los autos a la Ponencia del Señor Ministro Juan N. Silva Meza.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 94, séptimo párrafo y 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Federal; Cuarto Transitorio del Decreto de reformas a ésta, de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Segundo, Quinto, fracción I, inciso A), y Décimo Primero, fracciones II y III, del Acuerdo General 5/2001, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha veintinueve de junio del dos mil uno, toda vez que se interpone en contra de la sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto en que aun cuando subsiste el tema de constitucionalidad planteado, esto es, del Artículo Tercero fracciones IV, V y IX relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco, se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno ya que existen criterios que orientan el sentido del fallo.

SEGUNDO. El recurso de revisión se interpuso oportunamente ante el Juzgado de Distrito del conocimiento, puesto que la sentencia recurrida se notificó personalmente al autorizado de la parte quejosa el martes diecisiete de mayo de dos mil cinco, la que surtió sus efectos el miércoles dieciocho siguiente, así, el término de diez días previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del jueves diecinueve de mayo al primero de junio del año en cita, descontándose los días veintiuno, veintidós, veintiocho y veintinueve de mayo de dos mil cinco, por ser inhábiles (sábados y domingos), de conformidad con los artículos 23 de la ley antes citada y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; por tanto, si el escrito de agravios se presentó el martes treinta y uno de mayo de esa anualidad, se concluye que su presentación fue dentro del término legal establecido.

TERCERO. Debe quedar firme por falta de impugnación de la parte a quien pudiera perjudicar, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el primer punto resolutive de la sentencia recurrida, respecto de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de

Administración Tributaria y las reglas de resolución miscelánea 3.4.20 a 3.4.23, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del martes 28 de diciembre de 2004, primera sección, páginas 11y 12 vigentes a partir del 1° de enero de 2005.

Lo anterior de conformidad con la tesis de jurisprudencia cuyo, rubro, texto y datos de publicación son los siguientes:

“REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES. Cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, dicho resolutivo debe declararse firme. Esto es, en el caso referido, no obstante que la materia de la revisión comprende a todos los resolutivos que afectan a la recurrente, deben declararse firmes aquéllos en contra de los cuales no se formuló agravio y dicha declaración de firmeza debe reflejarse en la parte considerativa y en los resolutivos debe confirmarse la sentencia recurrida en la parte correspondiente.”

Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Marzo de 1991. Tesis: 3a./J. 7/91. Página: 60.

CUARTO. La recurrente formuló, en síntesis, los siguientes agravios:

PRIMER AGRAVIO

Se considera que en la sentencia recurrida no se efectuó un análisis y contestación directa de cada uno de los conceptos de violación, en los que se manifestó que los efectos de la protección constitucional no generarían una doble deducción respecto de los inventarios que haya tenido la quejosa al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, porque al existir continuidad en las operaciones empresariales, dichos inventarios se siguen conservando permanentemente; que existiría tal duplicidad, siempre y cuando hubiera continuado el concepto de deducción de compras establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente antes de las reformas; por lo que es evidente la diferencia entre lo que fue el concepto de deducción de compras y lo que es ahora la deducción de costo de lo vendido.

Que en la sentencia recurrida, no se analiza la última parte de la fracción IV del artículo Tercero reclamado, en la parte que establece que lo primero que se vende es lo primero que había en el inventario, o sea, que las primeras ventas hasta agotar los inventarios no tienen deducción de costo de lo vendido, en cambio, el Juez de Distrito dijo que ello es “para empatar ambos ejercicios” (se entiende que son los de dos mil cuatro y dos mil cinco), pero no dice que debe entenderse por “empatar”, además, aun cuando considera que el sistema de PEPS, es un método de valuación ajeno a los elementos esenciales del tributo, nunca se contravirtió el principio de legalidad respecto de dicho método, sino el principio de proporcionalidad tributaria, porque se deja de atender que las empresas para operar requieren mantener sus

inventarios, por lo que se viola dicho principio al pretender que desde el primero de enero de dos mil cinco, se considere como no deducible una importante porción del costo de lo vendido, hasta suponer vendida la totalidad de los inventarios.

SEGUNDO AGRAVIO

Contrario a lo afirmado por el Juez de Distrito, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria porque la fracción IV del artículo Tercero impugnado, prohíbe que se deduzca una porción importante del costo de ventas desde el ejercicio fiscal de dos mil cinco, lo que implica que se incremente artificialmente la utilidad real y por tanto, se calcule el tributo sobre una cifra superior al incremento patrimonial obtenido en el ejercicio, lo que no fue materia de análisis en la sentencia recurrida, pues es importante que para determinar la utilidad real (incremento patrimonial), se considere el costo de todos y cada uno de los artículos que se vendan, por lo que dejar de considerar el costo de alguno de ellos, origina una utilidad irreal “inflada” y, para tales efectos realiza un ejemplo numérico con el objeto de poner de manifiesto que si se aplica la citada fracción IV, el impuesto a pagar tiene un incremento del 666.67% en relación con la cantidad se pagaría con el sistema anterior, por lo que solicita se le conceda el amparo relevándolo de la obligación de cumplir con las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto reclamado y pagar el tributo a partir del primero de enero de dos mil cinco, conforme a las demás disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TERCER AGRAVIO

En la sentencia reclamada se deja de considerar que el impuesto sobre la renta de las personas morales se determina y paga por cada ejercicio fiscal, por lo que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, debe estudiarse respecto del que inicia en dos mil cinco, así, la deducción del sistema de compras que existió con anterioridad, no puede servir de apoyo para justificar la no deducibilidad del costo de lo vendido de los inventarios de mercancías que se hayan tenido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en virtud de que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que han dejado de existir, ya no deben tomarse en cuenta cuando se analiza si un nuevo precepto de esa ley respeta el principio de proporcionalidad.

CUARTO AGRAVIO

La sentencia impugnada, deja de analizar el argumento relativo a que la fracción IV del artículo Tercero del decreto reclamado, sólo tendría justificación en el caso de empresas que se liquiden, lo que vulnera el principio de proporcionalidad tributaria de los negocios en marcha que requieren mantener y reponer permanentemente sus existencias de inventarios, como el de la quejosa quien tiene un movimiento cíclico y continuo de sus inventarios y que por ello está en una línea de reposición de los bienes objeto de comercialización para mantener las existencias suficientes a disposición de clientes existentes y potenciales; por esa razón, es inadmisibile que se les obligue a las personas

morales contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen general, a considerar ficciones para determinar sus utilidades fiscales, lo que redundaría en una utilidad fiscal distorsionada de la verdadera capacidad contributiva, excediendo sus límites factibles y reales de contribución, sólo por el hecho de que se imponga que lo que se tenía al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro es lo primero que se va a vender a partir del año siguiente, situación que únicamente es concebible en casos de compañías por las que se decidiera su disolución, pues en este supuesto ya no se repondrían sus inventarios existentes, situación contraria al de una empresa como la quejosa.

Para confirmar su postura, la quejosa, en obvio de repeticiones innecesarias remite al concepto de violación relativo, que dice, no fue analizado, donde destaca el argumento que desde el primero de enero de dos mil cinco adoptó el método de últimas entradas primeras salidas, por lo que las ventas de este año corresponden a los productos fabricados o adquiridos igualmente en ese año, en consecuencia, la referida fracción resulta inconstitucional, al considerar que lo primero que se enajena es lo adquirido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pues el haber adoptado el método de UEPS, los inventarios existentes hasta esta última fecha serán lo último que se venda.

QUINTO AGRAVIO

En este agravio, la quejosa reitera lo señalado en el último párrafo del agravio que antecede, en el sentido de que con la

aplicación del método de UEPS, cada venta que realice será asignado el costo de la adquisición más reciente, de tal forma que los costos de inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro quedan intocados, hasta en tanto no existan ventas cuyo costo pueda asignarse a compras posteriores a la fecha referida, por lo que el inventario correspondiente no forma parte del costo de lo vendido ya que permanece, pues lo vendido corresponde a bienes que se compraron en ese año de dos mil cinco, por lo que al aplicar lo que dispone la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, distorsiona la capacidad contributiva, pues según el caso señalado en su escrito de agravios, el impuesto a pagar por concepto de la renta, sería mayor que la utilidad percibida.

SEXTO AGRAVIO

Que en la sentencia recurrida, se omitió considerar que la deducción de compras tuvo sus efectos definitivos cuando estuvo vigente, de acuerdo a las situaciones jurídicas y de hecho de esos ejercicios, sin que estuviera legalmente condicionada a una reversión en ejercicios futuros, por lo que dicha reversión que pretende la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, es violatoria de la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes en perjuicio de los particulares.

Es decir, la deducción de adquisiciones de mercancías prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, al no establecer expresamente que tenga efectos en ejercicios posteriores a aquél

en que haya sido tomada, ni mucho menos que esos efectos la acoten o la limiten a futuro, no existe justificación para no considerar el inventario en el nuevo sistema de deducción del costo de ventas, ni para estimar que lo primero que se venda a partir de dos mil cinco, forzosamente corresponde a las existencias al treinta y uno de diciembre del año anterior.

SÉPTIMO AGRAVIO

La sentencia recurrida es contraria a derecho al pretender que el saldo de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es un elemento ajeno a la capacidad contributiva en el impuesto sobre la renta y, por tanto la prohibición establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado no fuese violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; lo anterior, porque quienes tengan inventarios en la fecha antes señalada, deben excluirlos de la deducción del costo de ventas bajo la premisa de que lo primero que se vende en dos mil cinco corresponde a las existencias referidas, o a cambio de no excluir dichos inventarios se deben acumular, siendo que de ninguna manera el mantenerlos por sí mismo representa un ingreso o una utilidad y por el contrario, quienes no tengan inventarios en la primera de las fechas señaladas, no tendrán un incremento ficticio en su base gravable para el impuesto sobre la renta, lo que queda descubierto la existencia de un trato desigual, en contravención a la garantía de equidad tributaria, independientemente de que el pretendido efecto de tener inventarios es desproporcional por generar una utilidad fiscal

ficticia por encima de la capacidad contributiva de quienes tengan esos inventarios.

Concluye que bajo el nuevo sistema de deducción del costo de lo vendido, todas las ventas deben tener reconocido su costo correspondiente, por lo que pretender que una importante porción de mercancía no sea deducible por corresponder a existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, implica el cobro de impuestos no sustentados en los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

OCTAVO AGRAVIO

El Juez de Distrito no toma en cuenta el ejemplo que señaló en su demanda de garantías, para demostrar que al no permitirle deducir los inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro en el ejercicio fiscal siguiente, origina una tasa elevada y desproporcional del impuesto sobre la renta superior al 30%.

NOVENO AGRAVIO

La sentencia recurrida es contraria a derecho, al pretender que el tratamiento de la fracción V del artículo Tercero del decreto impugnado, sea un régimen optativo de beneficio, debiendo considerarse lo que al respecto en un caso análogo esta Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, de manera concreta en relación al impuesto sustitutivo de crédito al salario, por lo tanto, se debió considerar que si la opción establecida implica por un

lado permitir la deducción del costo de lo vendido en lo que se refiere a las existencias de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, simultáneamente, obliga a considerar un ingreso acumulable, efectos que se neutralizan entre sí, subsistiendo como efecto perjudicial para la quejosa, el verse impedida a deducir el costo de ventas de las existencias del inventario inicial.

El que no se permita la deducción del costo de lo vendido de la existencia de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, resulta inconstitucional, puesto que los inventarios en sí, de ninguna manera representan un ingreso y, por el contrario la deducción del costo correspondiente a los ingresos que se obtenga, resulta una situación real y concreta, porque al negar el derecho a deducir el costo respecto de ciertas ventas, que también ficticiamente se deben considerar corresponden a artículos que se tenían en inventarios a la fecha antes señalada, es pretender vender algo sin tenerlo porque para cualquier venta de mercancías debe de reconocerse el costo de los bienes vendidos y al no permitirse esa deducción, es como si no hubiera existido el bien vendido; por lo que es factible la concesión del amparo, toda vez que el ejercicio de la opción referida implicaría deducir el costo de ventas en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, sin tener que acumular ficticiamente los inventarios en existencia al año anterior.

DÉCIMO AGRAVIO

El reconocimiento por parte del Juez de Distrito en el sentido de que existe incumplimiento a los requisitos constitucionales aplicables a los tributos, por incluir en la opción elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, se somete a consideración de este Alto Tribunal para que le sea concedido el amparo a la quejosa, para los efectos de que se desincorpore de su esfera jurídica la obligación de cumplir con las fracciones IV y V del artículo Tercer del decreto reclamado.

DÉCIMO PRIMER AGRAVIO

Que la fracción V del artículo tercero del decreto impugnado, viola la garantía de no irretroactividad de leyes, al nulificar los derechos adquiridos en materia de pérdidas fiscales, conforme a la ley vigente en que se generaron éstas y pendientes de amortizar, dejando de esta forma en estado de indefensión a la quejosa.

DÉCIMO SEGUNDO AGRAVIO

Que se viola el principio de legalidad tributaria, porque de la lectura de las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto impugnado y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las demás disposiciones relacionadas, en ninguna se encuentra la definición de los conceptos “acumular inventarios” e “inventario acumulable” respecto de contribuyentes que como la quejosa,

tuvieron existencia de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

DÉCIMO TERCER AGRAVIO

Que la sentencia recurrida omite considerar que la fracción V del artículo Tercero del decreto impugnado, al establecer un tratamiento especial para los contribuyentes en base a los promedios de inventarios de mercancías de importación, distinto al de quienes tenga mercancías de origen nacional, es violatorio del principio de equidad tributaria, pues no obstante que en dicha fracción se contenga una opción, ello no impide que se tenga que analizar su inconstitucionalidad, por ser una opción consistente en la forma de cumplimiento de una obligación.

DÉCIMO CUARTO AGRAVIO

Que la sentencia recurrida es contraria a derecho al considerar que la fracción IX del artículo Tercero del decreto impugnado, no es violatorio de la garantía de no retroactividad de leyes en perjuicio de los particulares, al establecer que el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro debe valuarse utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, siendo que afecta situaciones ocurridas en el pasado, puesto que hasta antes de que entrara en vigor el decreto que se impugna, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, tratándose de personas morales, tenían derecho a escoger cualquier método de valuación.

QUINTO. Por cuestión de método y atendiendo a la técnica jurídica que rige en el juicio de amparo, con fundamento en el artículo 79 de la ley de la materia, a fin de resolver las cuestiones efectivamente planteadas en el recurso de revisión, es conveniente precisar que al realizar el análisis de los argumentos relativos, este órgano jurisdiccional lo llevará a cabo considerando un orden preferente y no en el que fueron señalados por la quejosa.

En los agravios sexto y décimo cuarto, la recurrente aduce esencialmente que el artículo Tercero transitorio en sus fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque en la sentencia recurrida se omitió considerar que se ve afectado el concepto de deducción de compras, cuando éste estuvo vigente, sin que se haya establecido de manera expresa que también tuviera efectos dicho concepto en ejercicios posteriores y, porque al establecer que los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, deben de valuarse conforme al método de primeras entradas primeras salidas “PEPS”, se afectan situaciones ocurridas en el pasado, pues antes se tenía derecho a escoger cualquier método de los señalados por la ley.

A efecto de contestar los planteamientos que anteceden, es preciso tomar en cuenta que en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, se consagra la garantía de irretroactividad de la ley; el referido precepto establece, en la parte que interesa:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Tal como se puede observar del numeral transcrito, a ninguna ley se le puede dar un efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, lo que de suyo más que referirse a las leyes, hace alusión a los actos de aplicación de las mismas; sin embargo, reiteradamente este Alto Tribunal ha considerado que la prohibición comprende también las previsiones legales que se establecen en los ordenamientos jurídicos.

Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, atañe tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y, para determinarlo así, ha acudido a la TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS y a la TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

1. En la primera de las teorías citadas, se distingue entre dos conceptos, a saber: el relativo al derecho adquirido que lo define como aquél que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico y, el diverso que se refiere a la expectativa de derecho definido como la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, el derecho adquirido

constituye una realidad y la expectativa de derecho corresponde a algo que en el mundo fáctico no se ha materializado. Por consiguiente, se sostiene que si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho, no se viola la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal (Teoría de los Derechos Adquiridos).

En efecto, esta teoría que se apoya en la distinción fundamental entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, establece que no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquellos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido substituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Corroborar lo anterior, la tesis 2ª. LXXXVIII/2001, sustentada por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 306, Tomo XIII, junio de 2001, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE

APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. *Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho*

no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.”

De los razonamientos anteriores, se debe concluir que una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a expectativas de derecho.

Adicionalmente, es menester señalar que, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos, no es posible aplicarla en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado, en virtud de que llegar a ese extremo, implicaría desconocer, por una parte, que el sistema tributario constituye un instrumento privilegiado para alcanzar metas de política fiscal y económica (igualdad, redistribución de la renta, solidaridad, entre otros) y, por otra, no considerar que al hablar de política económica y fiscal, indudablemente se hace alusión a una realidad en permanente transformación, circunstancia que no se actualiza con la misma intensidad en las normas relativas al Derecho Privado, motivo que determina la extraordinaria variabilidad de las normas fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir, sin que ello implique que las normas de derecho fiscal puedan quedar excluidas de la observancia del principio que

consagra el artículo 14 constitucional, consistente en la irretroactividad de las leyes, el cual constituye una garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados y un límite para el legislador de respetar y cumplir todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

Por tanto, si bien, el Congreso de la Unión legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad (de las que derivan derechos y obligaciones), sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la modificación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar aquéllas que no han acontecido (*facta pendentia*) cuando con ello no se destruya o altere una situación jurídica consumada generadora de un derecho en perjuicio del interesado, de conformidad con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis visible en la página 53, Tomo 38, Tercera Parte, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, que dice:

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.

Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa

materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.”

Por consiguiente, la garantía de la irretroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que no se pueden modificar o afectar los derechos que adquirió un gobernado bajo la vigencia de una ley anterior con la entrada de una nueva disposición, pero sí se pueden regular por las nuevas disposiciones legales las meras expectativas de derecho, sin que se contravenga el numeral en comento.

2. Por otra parte, en relación con la Teoría de los Componentes de la Norma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en la que si aquél se realiza, ésta

debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues pueda suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda analizar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

- a)** Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se pueden variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.
- b)** Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.
- c)** Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están

supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

- d) Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias acontecen bajo la vigencia de la nueva disposición).

Los supuestos que anteceden se sustentan en la tesis de jurisprudencia número P./J. 123/2001, cuyo rubro, texto y datos de localización son los siguientes:

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia

no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley

anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su

relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16).

Precisado lo anterior, para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución General de la República, con base en la teoría de los componentes de la norma, es menester tener en cuenta los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídicos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y la fecha en que entra en vigor la nueva disposición.

En tal virtud, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las teorías admitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para interpretar el tema de retroactividad, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, lo que no sucede cuando se está en presencia de expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto se procede a examinar si las disposiciones transitorias que se impugnan son o no retroactivas.

En este tenor, el texto de las normas en cuestión es el siguiente:

“Artículo Tercero. En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 (...). Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

(...)

IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la

información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.”

Como se advierte, las previsiones legales, en lo que interesa, establecen:

- No tendrá costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, hasta agotar existencias.
- Tienen la obligación de “*levantar un inventario físico de mercancías*” al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.
- El inventario físico que antecede se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar.

En esta tesitura, con fundamento en los criterios que ha sustentado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la interpretación del primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se precisaron con antelación, se considera que lo dispuesto en las normas que se combaten no modifican o afectan derechos

adquiridos o supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos, que nacieron bajo la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior es así, porque lo previsto en la fracción IV de la disposición transitoria antes mencionada en lo relativo a que no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro *“hasta agotar sus existencias”*, obedece a que conforme al sistema anterior la disminución de la base gravable por ese concepto se llevó a cabo cuando se efectuaron las adquisiciones, de las materias primas, de los productos semiterminados o terminados, que utilizan los contribuyentes para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; en este tenor, lo previsto en la norma no afecta derechos adquiridos o situaciones jurídicas consumadas o constituidas conforme a la legislación anterior, sino que simplemente reconoce que aquellas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones por el diverso de deducción del costo de lo vendido.

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que debe levantarse un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y valorar este inventario utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, es menester señalar que tampoco es

posible considerar que transgreden el principio de irretroactividad de la ley, toda vez que en primer lugar, la obligación de levantar un inventario físico se encontraba prevista con antelación en el artículo 86, fracción V, del mismo ordenamiento jurídico vigente en dos mil cuatro, luego, no modifica algún derecho adquirido o situación jurídica consumada o constituida con anterioridad; y, por lo que hace a la obligación de valorar ese inventario, conforme a un método determinado, aun cuando constituye un deber antes no previsto (se adiciona este deber en la disposición transitoria), lo cierto es que tal previsión no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado **“Del costo de lo vendido”**, puesto que no se toma en cuenta para determinar el impuesto respecto de años anteriores, sino que únicamente sirve como sustento, parámetro o base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

Sobre el particular debe destacarse que en la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de dos mil cuatro, en la regla 3.4.23 se establece:

“3.4.23. Para los efectos de la fracción IX del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, en relación con el artículo 91 del Reglamento de dicha ley, los contribuyentes que deban levantar un inventario

físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, podrán optar por considerar el inventario físico que en su caso hubiesen levantado con posterioridad a dicha fecha, sin que excede de un plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, los contribuyentes podrán considerar los inventarios a que se refiere esta regla, que en su caso se hubiesen levantado con anterioridad al 1 de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de 60 días, siempre que consideren los movimientos efectuados durante dicho periodo.”

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

SEXTO. Enseguida, se procede al análisis de los agravios primero, segundo, tercero, cuarto, quinto, parte del séptimo y octavo, en los cuales la parte quejosa se duele que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales son en parte inoperantes e infundados en lo demás.

Resulta inoperante el agravio segundo en su parte final, así como el octavo, donde la quejosa recurre a dos ejemplos para poner de manifiesto que la fracción IV del artículo Tercero transitorio del decreto impugnado, al establecer que el costo de lo

vendido de los inventarios que se hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no serán deducibles, origina que el impuesto sobre la renta que se cause se incremente en un 666.67% y que la tasa del tributo sea superior a la fijada para el ejercicio de dos mil cinco, que es del 30%.

A fin de probar su hipótesis, la quejosa en los conceptos de violación relativos, en el segundo ejemplo, acorde a sus cálculos, la tasa del impuesto a cargo ascendería a un 98.2%, lo cual, de ser cierto, en efecto sería notablemente superior a la establecida para el ejercicio de dos mil cinco, en relación con los demás causantes que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicho planteamiento numérico se reproduce a continuación:

“Ingresos por ventas	\$1'200,000
Costo de lo vendido	<u>980,000</u>
Utilidad fiscal antes de la no deducibilidad establecida en la fracción IV del art. Tercero del Decreto	220,000
No deducibilidad que deriva de dicha fracción IV	<u>500,000</u>
Utilidad fiscal considerando dicha fracción IV	<u>720,000</u>
ISR (\$720,000 POR 30%)	<u>216,000”</u>

En los términos de la hipótesis propuesta, la quejosa sostiene que el impuesto a cargo resulta equivalente al 98.2% de la “utilidad fiscal antes de la no deducibilidad de costo de ventas que deriva de la fracción IV”, obtenida al comparar la cifra de \$216,000.00 (Doscientos dieciséis mil pesos), con dicha “utilidad”,

calculada en un monto equivalente a \$220,000.00 (Doscientos veinte mil pesos).

A lo anterior debe decirse, en primer término, que la hipótesis propuesta por la quejosa parte de una premisa errónea, pues al momento de hacer la deducción del costo de lo vendido, considera que tendría derecho a deducir el valor de adquisición correspondiente a la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo cual, como ha quedado apuntado, no es acorde a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues implicaría una duplicidad en la deducción de dicho concepto, ya considerado al haberse efectuado la deducción de dicho valor conforme al sistema vigente hasta el año de dos mil cuatro.

Así, no corresponde a los causantes deducir un monto determinado mediante la adición del costo de ventas de las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, al correspondiente a dos mil cuatro —incluyendo en éste el valor de adquisición—, pues esto último no es permitido por la legislación aplicable.

En efecto, la utilidad que corresponde legalmente a los causantes no es la que deriva de restar el valor propuesto por la quejosa, ni es una “utilidad ficticia” la que se desprendería de restarle, posteriormente, la parte del costo de ventas vinculado al valor de adquisición de las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Si dichos parámetros fueran ciertos —la existencia de una utilidad “real”, conforme al escenario original de la propuesta, así como una utilidad “ficticia”, conforme a lo resultante de no considerar la parte del costo de ventas que corresponde al valor de adquisición de las mercancías en existencias al culminar dos mil cuatro— la tasa sí sería ostensiblemente mayor al 30%. No obstante, como se apuntaba, la utilidad fiscal de la que parte la quejosa no es acorde a lo preceptuado por la norma, pues no existe un derecho a deducir el costo de ventas en los términos apuntados, a fin de evitar que se duplique una deducción, con lo cual se disminuiría injustificadamente la renta susceptible de ser gravada, para determinar la obligación que le corresponde constitucional y legalmente.

En tal virtud, se aprecia claramente que el concepto propuesto por la quejosa no corresponde con la utilidad fiscal ni es esta “utilidad” sobre la que debe calcularse el impuesto.

En consecuencia, no resulta válido que se pretenda determinar una relación porcentual entre el impuesto que resulta de aplicar la tasa a la utilidad fiscal determinada en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por un lado, y el monto que corresponde a la “utilidad” propuesta por el causante, y mucho menos que se impute el carácter de confiscatorio al impuesto, dado el porcentaje que representa el impuesto sobre la renta determinado legalmente, en relación con la “utilidad” sugerida por la quejosa según criterios que no se desprenden de la mecánica establecida en el ordenamiento correspondiente.

En segundo lugar, debe decirse que las condiciones que se desprenden de lo planteado por la quejosa no obedecen a las características generales de la norma, sino a una interpretación particular, de la que se desprende una situación hipotética propuesta por la impetrante de garantías.

En relación con lo dicho, no debe pasarse por alto que la inconstitucionalidad de una norma no podría demostrarse —como lo pretende la quejosa— por medio de un ejemplo hipotético. La validez de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características o realizar cálculos partiendo de premisas no previstas en la normativa, que les otorguen un resultado que estimen inconstitucional.

Al respecto, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala de este Alto Tribunal que a continuación se transcribe:

“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”.

(Novena época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Octubre de 2003. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43)

Con base en estas consideraciones, esta Primera Sala concluye que los planteamientos formulados por la parte recurrente devienen inoperantes, dado que los mismos parten de premisas erróneas que, en todo caso, únicamente delimitan una situación hipotética, de la cual no puede desprenderse la inconstitucionalidad de la norma reclamada.

Por otro lado, respecto de los argumentos señalados en la parte última del cuarto agravio, así como los del quinto, donde la quejosa hace referencia a la omisión del Juez de Distrito, respecto de los planteamientos de inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, al establecer la obligación para todos los contribuyentes que no ejerzan la opción de acumulación de inventarios a la que se refieren la propia fracción IV y la V, de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha, siendo que en su caso, para el ejercicio fiscal de dos mil cinco adoptó el método de últimas entradas primeras salidas, por lo que

el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro queda intocado, situación que distorsiona su capacidad contributiva.

A juicio de esta Primera Sala, tiene razón la quejosa en el aspecto de que el Juez de Distrito no analizó el planteamiento de referencia, sin embargo, los argumentos que considera fueron omitidos se estiman inoperantes, en atención a lo que a continuación se expone.

La disposición en estudio establece lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha”.

La referida disposición normativa, establece que en el caso de causantes que decidan no ejercer la opción a la que se refiere la fracción V del artículo Tercero, la parte final de la fracción IV dispone que dichas empresas considerarán que lo primero que enajenan es lo primero que adquirieron antes del primero de enero de dos mil cinco, hasta agotar sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior implica que la legislación considerará que la operación tuvo por objeto la venta de mercancía adquirida con anterioridad al cambio de sistema de deducción, en la cual se contempla el valor de adquisición como parte del costo de ventas ***para efectos contables*** —no así para efectos fiscales—, a pesar de que pudiera tratarse de mercancía adquirida con posterioridad a dicha reforma, que reflejaría dicho concepto dentro del costo de ventas tanto fiscal como contable.

En esas condiciones, si la parte quejosa refiere que en términos del artículo 45-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, eligió el método de últimas entradas primeras salidas, la porción normativa impugnada resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, al considerar que lo primero que se vende es lo adquirido hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, tales argumentos son inoperantes, en virtud de que esta Primera Sala considera que la sociedad mercantil recurrente pretende demostrar la inconstitucionalidad señalada mediante argumentaciones que se refieren a una circunstancia particular y concreta como lo es la elección del método de últimas entradas primeras salidas que

establece el citado artículo 45-G, lo cual, si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de la situación particular de alguno de ellos, los argumentos que se hagan valer, en vía de agravios en contra de disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, deben ser declarados inoperantes en atención a que no sería posible cumplir su finalidad que no es otra que la consistente en demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que, por la naturaleza de la ley, debe referirse a todos aquellos sujetos a los que se dirige la norma y no sólo a alguno de ellos.

Tienen aplicación en lo conducente la jurisprudencia de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN. Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación o agravios, en contra de disposiciones generales, y que hagan depender su

inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad de demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos.”

(Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, junio de 2006. Tesis: 2a./J. 71/2006. Página: 215).

Los restantes agravios de la quejosa referidos en este considerando, son infundados, pues ellos se encuentran encaminados a poner de manifiesto que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, al prohibir la deducción de las existencias en inventarios que las personas morales hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, así como la parte última de dicha fracción, en la parte que establece que para aquellos contribuyentes que no opten por acumular sus inventarios deben de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, lo que implica considerar como no deducible una importante porción del costo de lo vendido, hasta suponer vendida la totalidad de los inventarios.

A fin de dar respuesta a los planteamientos formulados por la quejosa, es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de la garantía de proporcionalidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Pues bien, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, 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, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho 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.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

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, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que son del tenor literal siguiente:

“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.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, noviembre de 1999. Tesis P.J. 109/99. Página: 22).

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el

que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, diciembre de 1998. Tesis: P. LXXIX/98. Página: 241).

Asimismo, las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, que es del tenor literal siguiente:

“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.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, mayo de 2003. Tesis: P.J. 10/2003. Página: 144).

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva,

aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, 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.

En este contexto, es importante señalar que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los

ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los

ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, octubre de 1996. Tesis: P.J. 52/96. Página: 101).

Sobre el particular, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina qué debe entenderse por utilidad y, específicamente, por utilidad fiscal, misma que se obtiene restando a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por la legislación aplicable, al señalar

“Artículo 10. [...]

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.”

En términos generales, por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo, que puede consistir en la inteligente inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

Ahora bien, desde el punto de vista económico, “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida, especialmente cuando desembolsa de antemano el importe de los costos de producción y corre peligro de no reembolsarlos íntegramente en el precio y en la venta.

En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en

bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquéllas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.

El artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en su fracción IV, establece lo que a continuación se transcribe en la porción que interesa:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había

***adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005
hasta agotar sus existencias a esa fecha.
(...)”***

Establecido lo anterior, esta Primera Sala considera que los planteamientos que esgrime la parte quejosa son infundados, pues el hecho de que la disposición prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que, por el contrario, resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

En efecto, no debe pasarse por alto que las existencias a dicha fecha —coincidente con el final del último ejercicio en el que se permitió la deducción de adquisiciones—, ya habrían sido deducidas al momento de ser adquiridas y, por ende, su efecto ya habría sido reconocido frente a la situación jurídica del causante —e, inclusive, podría aún impactar la determinación del gravamen, como parte de una pérdida fiscal pendiente de amortizar frente a la utilidad de ejercicios futuros—.

En otras palabras, se trata de mercancía cuyo costo de ventas fiscal no contempla el importe de las adquisiciones de mercancías a dicha fecha —al haber sido deducido el mismo al

momento de su adquisición—, por lo que resultaría ilógico que se autorizara la deducción de dicho concepto.

Consecuentemente, la prohibición establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto de reformas para dos mil cinco de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no solo permite que el gravamen se calcule atendiendo a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, sino que evita una eventual duplicidad en el reconocimiento de dicho concepto, como acontecería en caso de que se permitiera realizar la deducción en dos ocasiones diversas —la primera, al efectuarse la deducción de la adquisición, y la segunda, al enajenarse la mercancía y reconocerse el costo de ventas—, lo cual únicamente se traduciría en un perjuicio injustificado al erario federal.

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición en la parte analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad al no permitir la deducción del costo correspondiente a las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por otro lado, el argumento de la recurrente consistente en que la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, al establecer en la parte final que los contribuyentes que no opten por acumular sus inventarios, deben considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, hasta agotar sus existencias a esa fecha,

en virtud de que no permite la deducción de una importante porción del costo de lo vendido, es infundado.

Ciertamente, en el caso de causantes que decidan no ejercer la opción a la que se refiere la fracción V del artículo Tercero, la parte final de la fracción IV dispone que dichas empresas considerarán que lo primero que enajenan es lo primero que adquirieron antes del primero de enero de dos mil cinco, hasta agotar sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior implica que la legislación considerará que la operación tuvo por objeto la venta de mercancía adquirida con anterioridad al cambio de sistema de deducción, en la cual se contempla el valor de adquisición como parte del costo de ventas ***para efectos contables*** —no así para efectos fiscales—, a pesar de que pudiera tratarse de mercancía adquirida con posterioridad a dicha reforma, que reflejaría dicho concepto dentro del costo de ventas tanto fiscal como contable.

Así, dicha disposición puede ser apreciada desde dos ópticas —una en sentido positivo y otra en negativo—, cada una de ellas con consecuencias diversas, para efectos del análisis de los argumentos planteados en el juicio de garantías:

- Por una parte, en sentido positivo, la posibilidad de que se atribuyan efectos de venta de mercancía adquirida antes de dos mil cinco, cuando puede tratarse de mercancía adquirida con posterioridad al primero de enero de dos mil cinco, es decir, que para efectos fiscales saldría del almacén

un artículo cuyo costo de ventas fiscal no contemplará el valor de adquisición respectivo;

- Por la otra, en sentido negativo, la posibilidad de que se le nieguen los efectos de una venta de mercancía adquirida después de dos mil cinco, cuando puede tratarse de mercancía efectivamente adquirida con posterioridad al primero de enero de dos mil cinco, es decir, estimar que para efectos fiscales no saldría del almacén un artículo cuyo costo de ventas fiscal “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición.

Por efectos de claridad, ambas ópticas pueden ser enunciadas simplemente diciendo que la normatividad considera que **sí** se vende un artículo “de dos mil cuatro” —el referido sentido positivo —, y que **no** se vende un artículo “de dos mil cinco” —sentido negativo—, aún y cuando las circunstancias pueden ser distintas, es decir, que puede tratarse de la venta de mercancía adquirida en dos mil cinco —cuyo costo de ventas fiscal incluiría el valor de adquisición, siendo plenamente deducible—.

Para ilustrar los efectos de lo anterior, resulta conveniente acudir al siguiente ejemplo:

Planteamiento: Considérese el caso de una empresa que contaba con tres unidades en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuyo costo —recuérdese, solo para efectos contables— asciende a \$1,500.00 (Mil quinientos pesos); dicha empresa adquiere cuatro unidades del mismo producto durante el mes de enero de dos mil cinco, siendo el caso que cada una de éstas reflejaría un costo —para efectos contables y fiscales— de \$1,700.00 (Mil setecientos pesos). El caso planteado se presenta gráficamente a continuación, como punto de partida previo a la etapa de ventas:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias en el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
Unidad 1: \$0 Unidad 2: \$0 Unidad 3: \$0	Unidad 4: \$1,700 Unidad 5: \$1,700 Unidad 6: \$1,700 Unidad 7: \$1,700	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3 Unidad 4 Unidad 5 Unidad 6 Unidad 7		

Paso 1: Primera venta, en la cual se venden dos de los artículos adquiridos en dos mil cinco y, a pesar de ello, la legislación considera que se enajenan dos de los adquiridos antes de la reforma. La representación gráfica —en la cual se expresa el efecto fiscal y únicamente se enuncia el contable— se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias en el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén (*)	Efectos fiscales (salida reconocida)
Unidad 3: \$0	Unidad 4: \$1,700 Unidad 5: \$1,700 (Unidad 6: \$1,700) (Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3 Unidad 4 Unidad 5	Unidad 6 Unidad 7 (*) No reconocida para efectos fiscales.	Unidad 1 \$0 Unidad 2 \$0

Paso 2: Segunda venta, en la cual se vende uno de los artículos adquiridos en dos mil cinco y, a pesar de ello, la legislación considera que se enajena el último de los adquiridos antes de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias en el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén (*)	Efectos fiscales (salida reconocida)
	Unidad 4: \$1,700 (Unidad 5: \$1,700) (Unidad 6: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3	Unidad 5 (*) No reconocida	Unidad 3 \$0

	(Unidad 7: \$1,700)	Unidad 4	para efectos fiscales.	
--	---------------------	----------	---------------------------	--

Paso 3: Tercera venta, en la cual se vende uno de los artículos adquiridos en dos mil cinco y —una vez “agotado” el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV en estudio—, se permite el reconocimiento del costo de ventas “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición. La representación gráfica se formula a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias en el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
	(Unidad 5: \$1,700) (Unidad 6: \$1,700) (Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3	Unidad 4	Unidad 4: \$1,700

Paso 4: Cuarta venta, en la cual se venden dos de los artículos adquiridos en dos mil cuatro y, a pesar de ello —al haberse “agotado” el inventario a diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV que se analiza—, la legislación considera que se enajenan dos de los adquiridos después de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
	(Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1	Unidad 2 Unidad 3	Unidad 5: \$1,700 Unidad 6: \$1,700

Paso 5: Quinta y última venta, en la cual se vende el último artículo en existencia, adquirido en dos mil cuatro y, a pesar de

ello —al haberse “agotado” el inventario a diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV que se analiza—, la legislación considera que se enajena uno de los adquiridos después de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias en el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
			Unidad 1	Unidad 7: \$1,700

Un primer acercamiento al presente caso parecería indicar que la disposición reclamada tendría un impacto en la obligación sustantiva del causante —al dar efectos fiscales diversos a los que se desprenden de los registros contables, en relación con las ventas efectuadas—, mismo que constituye la base de la aducida violación a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En efecto, únicamente en uno de los escenarios —el correspondiente al paso 3— la venta efectuada coincide con los registros contables. En cambio, las dos primeras ventas implicaron salida del inventario de mercancía adquirida en dos mil cinco —que tiene un costo de ventas contable y fiscal en el que se reconoce el valor de adquisición—, pero la valuación de la misma conllevó la venta de mercancía adquirida en dos mil cuatro; de manera similar, las ventas 4 y 5, aunque corresponden a mercancía adquirida en dos mil cuatro, tuvieron un efecto legal relativo a su valuación que permitió la deducción del costo de ventas “pleno”.

Sin embargo, debe destacarse que ello no implica que no se permita la deducción del costo de ventas de mercancía adquirida en dos mil cinco —en los pasos 1 y 2 del ejemplo—, ni que se autorice una doble deducción del valor de adquisición de la mercancía adquirida en el dos mil cuatro, la primera al momento de la adquisición, y la segunda, al momento de la enajenación, como parte del costo de ventas —en los pasos 4 y 5 del ejemplo—. Por el contrario, como puede observarse, a partir del paso 3 se permite la deducción del costo “pleno” correspondiente a cuatro unidades, que son las adquiridas en dos mil cinco —si bien ello acontece al venderse las últimas cuatro, que en inventarios se reflejan como la salida de las tres unidades restantes de las existencias de dos mil cuatro, y una de las adquiridas en dos mil cinco—.

En realidad, lo preceptuado en el último enunciado de la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, debe ser analizado como una instrucción para que los causantes unitariamente ubiquen los efectos de la enajenación, es decir, para que puedan entenderla como una salida de mercancía de alguno de los dos grupos —los adquiridos antes de la reforma legal, por un lado, y los adquiridos después de ésta, por el otro—, atribuyéndole los efectos legales correspondientes, hasta que se agoten las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En esas condiciones, no asiste razón a la quejosa al afirmar que el numeral reclamado no permite la deducción de una importante porción del costo de lo vendido.

Como se ha señalado, la disposición en análisis solamente establece reglas para la identificación unitaria de la mercancía dentro de los dos grupos posibles, debiendo apreciarse que el costo de ventas correspondiente al inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no contempla el valor de adquisición respectivo y, adicionalmente, de ninguna manera se rechaza la deducción del costo de ventas de la mercancía adquirida a partir del primero de enero de dos mil cinco, sino que únicamente se preceptúa que ésta se efectuará una vez que se considere que se ha agotado el inventario en existencias a la fecha en la que se modificó el sistema de deducción.

En relación con lo anterior, debe apreciarse que se trata de una disposición que regula la forma en la que se ha de valorar el inventario de mercancías, lo cual no tiene trascendencia en lo que concierne al importe de las adquisiciones efectuadas con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, toda vez que se trata de mercancía cuyo costo fiscal, en todo caso, no refleja el valor de adquisición, motivo por el que el método por el cual éste sea valuado no tiene una repercusión en la obligación fiscal sustantiva, pues dicho aspecto del costo será siempre “0” (cero), bajo cualquier mecanismo de asignación de valor.

Y, tratándose de un método que otorgue un valor a cierta mercancía, debe insistirse en que cualquiera de las reglas respectivas —en el presente caso, considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió antes del primero de enero de dos mil cinco— no implica una desautorización de la deducción correspondiente, sino una prescripción para que el

valor de la mercancía sea asignado según ciertas premisas, como lo es que, previo a que se considere que se enajena una mercancía adquirida en dos mil cinco, se haya agotado el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En efecto, la norma reclamada permite la asignación a la mercancía de un valor que refleja el costo de ventas que corresponde —desde luego, cuando se trata de mercancía adquirida a partir de dos mil cinco, pues en caso contrario, se reitera, el costo de ventas deducible no debe reflejar el importe de adquisición—, si bien ello se sujeta a la regla de que se considere que el inventario adquirido a partir de dos mil cinco será enajenado una vez que se agote el adquirido hasta diciembre de dos mil cuatro.

Como se ha manifestado, ello implica que pueden darse los siguientes escenarios:

- a. En algunos casos, a pesar de que la salida del inventario corresponda a mercancía cuyo costo de ventas fiscal *sí* refleja el valor de adquisición, la valuación correspondiente *no* dará lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que aún no se hubiere agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro, en los cuales se considerará que se enajena mercancía perteneciente a éste);
- b. En otros, a pesar de que la salida del inventario corresponda a mercancía cuyo costo de ventas fiscal *no* debe reflejar el valor de adquisición, se permitirá que la valuación correspondiente dé lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que el inventario a diciembre de dos mil cuatro ya se habría agotado, en los

cuales se considerará que se enajena mercancía adquirida a partir de enero de dos mil cinco);

- c. En otros diversos, la salida de mercancía cuyo costo de ventas fiscal no debe reflejar el importe de la adquisición, será valuada de tal manera que no dé lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que aún no se habría agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro y, coincidentemente, sea enajenada mercancía adquirida antes de esa fecha);
- d. Finalmente, puede darse el caso de que la salida de mercancía que sí cuenta con costo de ventas fiscal “pleno” —incluyente del valor de adquisición—, sea valuada de forma tal que se efectúe la deducción correspondiente, en el aspecto mencionado (se trata de los supuestos en los que ya se habría agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro y se enajena mercancía adquirida en dos mil cinco, es decir, se trata de la normalidad de los casos bajo el sistema de costo de ventas, una vez transitadas las condiciones inherentes a un cambio de régimen de deducción).

Entre estos escenarios, el tercero y el cuarto son casos generales, comunes, en los que la deducción o el rechazo de ésta se explican en el solo hecho de que el costo de ventas de la mercancía contemple, o no, el valor de adquisición.

En cambio, respecto del primero de los casos, debe señalarse que el mismo no implica el rechazo de la deducción, tanto como el segundo de ellos no conlleva una duplicidad en la deducción. Por el contrario, uno y otro caso únicamente dan lugar a la simple identificación unitaria del artículo enajenado para efectos de su valuación, pero la deducción global que eventualmente será efectuada no variará en cuanto a su monto ni dejará de reconocerse el derecho a realizar la misma.

Así, se aprecia que la deducción aludida no se desautoriza, sino que se sujeta a ciertas reglas de valuación —relacionadas con la atribución de valores a la mercancía de manera unitaria, aunque las existencias físicas reflejen, o no, lo anterior—, lo cual no tiene una repercusión que resulte lesiva de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Simplemente, debe tomarse en cuenta que lo preceptuado por la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado —en el sentido de considerar que lo primero que se vende es lo primero que fue adquirido—, tiene como propósito que se busquen agotar las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro a la brevedad posible, a fin de que el costo de ventas fiscal y el costo de ventas contable sean homologados —desde el punto de vista administrativo—, evitándose la necesidad de llevar un doble registro de sus inventarios, en los siguientes términos:

- Un primer registro, correspondiente al inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuyo costo de ventas no reconocerá el valor de adquisición y, en ese aspecto, no tendrá efectos fiscales; y, simultáneamente,
- Un segundo registro que sí tendrá efectos fiscales plenos, en el que lo mismo se incluirán mercancías adquiridas antes del primero de enero de dos mil cinco —es decir, que no reconocen el valor de adquisición en el costo de ventas deducible—, así como las adquiridas a partir de dicha fecha —que sí reconocerán dicho valor en el costo de ventas, mismo que podrá ser deducido en el momento que corresponda, conforme a lo señalado por la fracción IV del multicitado artículo Tercero del decreto legislativo reclamado—.

En los términos descritos, se aprecia que la obligación establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en el caso de empresas que —como la quejosa—, no ejercieron la opción de acumulación de inventarios, no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que dicha fracción no desautoriza la deducción del costo de ventas de la mercancía, sino que limita sus efectos a la atribución de valor entre los diversos artículos que integran el inventario, de manera unitaria, y con el propósito de que las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro se agoten a la brevedad posible, a fin de que se facilite el registro correspondiente, evitando una duplicidad en el registro de los inventarios de la empresa.

Con base en lo anterior, es de concluirse que son infundados los agravios que se encuentran dirigidos a poner de manifiesto que la disposición analizada vulnera la garantía constitucional de proporcionalidad al no permitir la deducción del costo correspondiente a las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y porque obliga a aquellos contribuyentes que no opten por acumular los inventarios, considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco.

Sin que obste a lo anterior, que en ciertos aspectos le asista la razón a la parte quejosa, en el sentido de que el Juez de Distrito omitió pronunciarse sobre determinados argumentos que expuso en su demanda de garantías, como lo es que la

protección constitucional no generaría una doble deducción respecto de los inventarios que tuvo al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; que la última parte de la fracción IV del artículo Tercero del decreto reclamado, donde establece que lo primero que se vende es lo primero que había en el inventario, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, porque deja de atender que las empresas para operar requieren mantener sus inventarios; que al no considerar como no deducible una importante porción del costo de lo vendido, hasta suponer vendida la totalidad de los inventarios, implica que se incremente artificialmente la utilidad real y se calcule el tributo sobre una cifra superior al incremento patrimonial obtenido en el ejercicio; y, que la mencionada fracción sólo tendría justificación en el caso de empresas que se liquiden.

Pues como ya quedo establecido, las existencias de inventarios de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, fueron deducidas al momento de ser adquiridas, motivo por el cual no se ve transgredida la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente efectuará el cálculo de del tributo sobre una base real y objetiva, de conformidad a los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal de que se trate y, por el contrario, en el supuesto de declararse la inconstitucionalidad de la porción normativa reclamada, ello permitiría que lleve a cabo la deducción de dichas mercancías para el dos mil cinco, por lo que se estaría en la presencia de una segunda deducción; además, con el método de primeras salidas primeras entradas, de modo alguno implica que el contribuyente, se vea impedido para adquirir

nuevas mercancías, así, como ya se dijo, la porción normativa impugnada, tiene como propósito que las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro se agoten a la brevedad posible, a fin de que se facilite el registro correspondiente, evitando una duplicidad en el registro de los inventarios de la empresa, por tanto, tampoco le asiste la razón a la quejosa, al afirmar que el referido método sólo le resulta aplicable a empresas que se encuentren en liquidación.

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad.

SÉPTIMO. En el séptimo agravio la recurrente, fundamentalmente plantea que la fracción IV del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que otorga un trato diverso a los contribuyentes que inician el ejercicio fiscal sin inventarios y aquellos que sí tienen dichos inventarios.

A fin de estar en aptitud de dar respuesta a los planteamientos de las quejas recurrentes, resulta conveniente señalar que los principios de equidad y proporcionalidad tributarias se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece lo siguiente:

“Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El precepto transcrito dispone que los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado en diversas tesis de jurisprudencia que la garantía de equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes.

Corroboran lo anterior las siguientes tesis de jurisprudencia sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establecen:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, página 35.)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.- El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el

derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

(Novena Época. Instancia: Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997. Tesis P./J. 42/97. Página 36.)

Asimismo, se estima pertinente señalar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que existen ciertos elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Es aplicable al respecto la siguiente tesis de jurisprudencia que establece:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV,

constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”.

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997. Tesis P./J. 41/97, página 43.)

Por tanto, la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando ello se base en razones objetivas.

El artículo Tercero Transitorio, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

...

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.”

Esta Primera Sala considera que el planteamiento de la quejosa es infundado, ya que contrariamente a lo señalado, no existen dos grupos de causantes diferenciados por la norma,

esto es, los que no tienen inventarios o tienen poca existencia, frente a los que tienen mayores inventarios, sino que dicha eventualidad es una circunstancia particular que podría materializarse en el caso de cualquier contribuyente.

Ahora bien, el hecho de que una empresa no tenga inventarios y, por ende, el que las ventas que realizaría a partir de dos mil cinco sería en relación con existencias que sí tendrían costo de ventas deducible, no es un supuesto general que se desprenda de las previsiones legales ni es una de las notas características de un determinado universo de personas morales, tanto como no lo era realizar muchas compras antes de la reforma, a fin de generar mayores deducciones.

OCTAVO. Finalmente, corresponde analizar los agravios noveno, décimo, décimo primero, décimo segundo y décimo tercero, a través de los cuales se plantea la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, a la que pueden acceder los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecida en las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, relativo a disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala, corresponde resolver en definitiva en relación con la constitucionalidad de dicha opción, atendiendo a los diversos

argumentos formulados en ese sentido, en los cuales se aduce violación a las garantías constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad en materia tributaria, así como la de no retroactividad de las leyes, además, que no se trata de un régimen optativo de beneficio, por lo que sí es factible la concesión del amparo respecto de dichas disposiciones.

A fin de resolver tales planteamientos, resulta necesaria, en primer término, la remisión a lo dispuesto por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto reclamado, que en la parte conducente, establecen lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

a) El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.

b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado

directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

[TABLA]

Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente:

i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así

como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

ii) Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado.

iii) El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).

iv) El índice promedio de rotación de inventarios del periodo de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo citado, entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar

el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

- 1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.*
- 2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.*
- 3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:*
 - i. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.*

ii. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escindentes y escindidas acumularán el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de

que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago”.

Como puede apreciarse, la fracción IV del referido artículo Tercero establece que para la determinación del costo de ventas, los contribuyentes no podrán deducir las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro. Lo anterior es lógico, pues es claro que el valor de adquisición de los mismos ya habría sido deducido por el causante, al amparo del régimen de deducción vigente hasta la fecha mencionada. En tal virtud, dicho precepto simplemente enuncia una obviedad: el valor de adquisición de la mercancía respectiva no podrá ser considerado como parte del costo de ventas deducible para efectos fiscales, por haber sido adquirida con antelación al cambio de sistema de deducción.

En razón de lo anterior, en la fracción IV del artículo Tercero, relativo a disposiciones transitorias de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, establece una opción a favor de los contribuyentes, consistente en la posibilidad de reincorporar el valor de adquisición en el costo de ventas fiscal, en lo que concierne a los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, acumulándolos —es decir, revirtiendo la deducción ya efectuada—, el cual podrá ser deducido conforme éstos sean enajenados a partir de enero de dos mil cinco, para lo cual, adicionalmente, han de seguirse las reglas que determina la diversa fracción V del propio artículo Tercero.

Se aprecia que, de esta manera, el legislador enunció una prohibición —la relativa a la determinación del costo de lo vendido de una manera tal que reflejara el valor de adquisición, ya deducido, de las existencias a enero de dos mil cinco—, misma que es consecuencia lógica del propio cambio de régimen de deducciones y que es de cumplimiento obligatorio para todos los causantes.

Sin embargo, previendo un impacto financiero derivado de la modificación legislativa introducida, se estableció la opción de acumular inventarios para aquellos contribuyentes que voluntariamente desearan incrementar el costo de ventas deducible, en la medida del valor de adquisición de mercancía, mismo que ya habría sido restado de los ingresos de un ejercicio diverso.

Como puede apreciarse, se trata de una disposición que, en principio, no es obligatoria para los causantes, sino que se trata de un régimen de carácter optativo, establecido para los contribuyentes que voluntariamente buscaran eludir el impacto financiero que se deriva del cambio legislativo introducido.

El Pleno de este Alto Tribunal tiene establecido el criterio en el sentido de que los argumentos encaminados a combatir regímenes alternativos de esta naturaleza, resultan inoperantes, tal y como se desprende del criterio jurisprudencial que a continuación se cita:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar

conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión,

por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, agosto de 2001. Tesis: P./J. 96/2001. Página: 6).

En tal virtud, previamente al análisis de fondo de las cuestiones planteadas en relación con la violación a diversas garantías constitucionales, resulta necesario primeramente determinar si los mismos resultan inoperantes, en atención a las características particulares del régimen optativo de acumulación de inventarios.

Para tal efecto, las disposiciones en estudio serán sometidas al escrutinio constitucional que se describe a continuación, a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción, y si el hecho de que el mismo constituya una opción a favor del contribuyente, traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas.

Dicho sistema de evaluación será desarrollado de conformidad con las pautas que enseguida se describen:

1. En primer término, deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro tipo de mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos;
2. En segundo lugar, deberá comprobarse si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente;
3. En tercer lugar, deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general;
4. Finalmente —y con mayor trascendencia—, deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El primero de los pasos descritos no presenta mayor complejidad, pues se trata de una simple comprobación de la efectiva existencia de diferencias entre dos regímenes, sistemas o esquemas establecidos legalmente, pues no tendría ningún sentido abordar el análisis de dos aparentes opciones o alternativas que realmente no lo sean, por su identidad mutua. Con mayor precisión, resulta importante verificar si se trata de opciones excluyentes entre sí, y la parte específica en la que radica dicho carácter.

La segunda etapa del análisis propuesto busca determinar si la adopción del esquema opcional es voluntaria, es decir, si se trata de un régimen que no sea obligatorio para el común de los causantes. Desde luego, en caso de determinar que la aplicación

del esquema reclamado es necesaria, los principios tributarios del artículo 31, fracción IV, tendrían plena vigencia, en su particular ámbito de aplicación.

Más aún, la determinación del auténtico carácter optativo del régimen debe tomar en cuenta si se trata de una elección optativa, o bien, de una elección obligatoria.

De esta manera, deberá el juez constitucional revisar si el sujeto se encontraba obligado a realizar una elección entre dos o más opciones —caso en el cual los principios constitucionales de la materia tributaria podrán tener aplicación al caso de que se trate—, o bien, si le estaba autorizado no efectuar elección alguna, independientemente de la opción efectivamente escogida —supuesto éste en el que quedará de manifiesto que no es otro factor más que la voluntad del sujeto, lo que determina la aplicación del esquema reclamado—. Para efectos de precisión, conviene el planteamiento de un ejemplo.

Considérense dos casos ya analizados por este Alto Tribunal en los que el legislador ha establecido opciones para los causantes: el impuesto sustitutivo del crédito al salario, por un lado, y el régimen de consolidación fiscal, por el otro.

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la causación del gravamen, así como su determinación, se sujetaba a reglas específicas, obligatorias y aplicables para el común de los causantes. En cambio, a fin de determinar la forma de pago, los sujetos pasivos **debían** escoger entre dos opciones, ya sea el

entero formal del gravamen, o bien, la no recuperación del crédito al salario pagado a los trabajadores, hasta por el monto del impuesto causado.

Por otra parte, en lo que concierne al impuesto sobre la renta de las personas morales, éstas se encuentran obligadas a determinar el gravamen correspondiente, atendiendo al régimen general de Ley. No obstante, el legislador les otorga una opción a ciertos grupos de causantes —que **pueden** efectuar en los casos en los que así lo estimen conveniente, sin que sea obligatorio elegir entre un régimen y otro, en la medida en la que el régimen general resulta aplicable, aún si no se ejerce la opción—, a fin de que tributen de conformidad con el régimen de consolidación fiscal.

Lo anterior tiene implicaciones en el ámbito de la constitucionalidad de las normas reclamadas, pues puede apreciarse que, en el caso de que los sujetos estimen que la totalidad de las opciones que otorga el legislador son inconstitucionales, ello tendría efectos distintos dependiendo del carácter de la elección: de estar obligado a elegir, los gobernados pueden quedar indefensos ante actuaciones arbitrarias que otorgan dos o más opciones, todas ellas consideradas lesivas de sus garantías individuales; en cambio, si la elección es potestativa, la voluntad del sujeto tendría una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo que se llegara a considerar inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

En tal virtud, en el segundo paso del análisis propuesto, deberá determinarse si se trata de un régimen optativo para los causantes —en oposición a uno obligatorio— y, en su caso, si se trata de un régimen sujeto a una elección potestativa —en oposición a uno de elección obligatoria—. En caso de que el esquema sea obligatorio en sí mismo, o bien, involucre una elección obligatoria para el causante, los principios constitucionales de la materia tributaria tendrán plena aplicación, pues la voluntad del causante no resultará determinante en la delimitación del ámbito de aplicación de la norma, criterio éste que resulta relevante en el análisis de la constitucionalidad de normas optativas.

Ahora bien, a fin de proceder al análisis propuesto en los pasos tercero y cuarto del escrutinio descrito, resulta necesario que el análisis que se efectúe en los pasos primero y segundo, concluyan afirmativamente, es decir, en el sentido de que se trata de una medida distinta a la ordinaria, la cual no resulta obligatoria a los causantes o no forma parte de una elección obligatoria. Lo anterior, en razón de que un esquema que no represente diferencia alguna frente a la regla general, o bien, que sea obligatorio para el contribuyente —en cualquiera de los dos aspectos descritos—, siempre podrá ser analizado en términos de las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurren las circunstancias particulares del caso.

A través del tercer punto del análisis propuesto, se pretende verificar el efecto que tiene el esquema alternativo frente al régimen general y, específicamente, si éste es benéfico en

términos llanos o, como se proponía, “nominales”. Como ejemplos típicos de lo anterior, se pueden señalar la disminución del monto de la obligación fiscal, el diferimiento del momento del pago, o bien, simples facilidades administrativas.

Como se señalaba, para la apreciación de un beneficio “nominal” no es necesario realizar un análisis exhaustivo de la medida o de los efectos últimos de ésta, pues ello será materia del cuarto paso del escrutinio que se detalla. De momento, bastará con apreciar si el esquema alternativo es incentivado de alguna manera, con el aparejamiento de un estímulo de cualquier naturaleza.

Ahora bien, como se anticipaba, en cuarto lugar, el análisis que debe efectuarse versa sobre las razones que soportan el otorgamiento de la opción de que se trate. Así, si el esquema alternativo es exigido por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, en términos de justicia tributaria, ello implicará que el beneficio señalado como “nominal” y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor —finalmente, no es un “beneficio”—, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales.

En este caso, si la “opción” otorgada realmente no constituye un “beneficio”, sino que se trata de una medida que era demandada por las garantías constitucionales de la materia fiscal —en rigor, apenas sería el trato que en justicia corresponde—, entonces también sería analizable en términos de la fracción IV

del artículo 31 constitucional, pues solo en esa medida podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador.

En caso contrario, si no se trata de una medida demandada por las multicitadas garantías tributarias, sino que el esquema se genera en atención a razones extrafiscales o a alguna finalidad o intención del legislador de naturaleza diversa, entonces los argumentos enderezados por los particulares en contra del *esquema alternativo que han elegido*, serán inoperantes.

Lo anterior resulta lógico y acorde, tanto a la naturaleza del juicio en sede constitucional que corresponde a este Alto Tribunal, como a la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes, debiéndose respetar la libertad de configuración con que cuenta el Congreso en el marco de sus atribuciones.

En efecto, si el legislador pretendía impulsar cierta actividad, o bien, promover alguna conducta específica, utilizando el sistema fiscal como medio para tal fin —y, específicamente, mediante la implementación de una opción voluntaria en dicho sistema—, corresponde al Congreso —o al Ejecutivo, en los casos en los que ello así esté autorizado— el establecimiento del incentivo, su contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera.

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo *de su elección*, no

corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación proceder a la revisión del mismo, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría, los requisitos que se deben cumplir, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

No sobra decir que el estándar descrito no es aplicable en aquellos casos en los que los causantes reclamen un determinado esquema tributario opcional al cual no tienen acceso, dados los términos de la configuración de su ámbito personal, aduciendo su exclusión del mismo, como una violación a las garantías de equidad o igualdad, toda vez que el análisis que sobre el particular se efectúe resulta ineludible para el juzgador constitucional, a fin de que el diseño del régimen optativo no sea el motivo para introducir un trato discriminatorio.

Dicho de otra forma, el análisis descrito puede servir para determinar cuándo son inoperantes los argumentos planteados por los causantes *que eligieron* el régimen opcional de que se trate, caso distinto al de aquellos excluidos del propio esquema alternativo, los cuales tienen derecho a que se analice si dicha circunstancia no obedece a una diferenciación injustificada.

En este contexto, a continuación se procede a la aplicación del estándar propuesto al caso concreto, es decir, a la opción otorgada por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, por virtud de la cual se permite la

acumulación de inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, posibilitando la deducción del costo de ventas correspondiente a los mismos.

1. Falta de identidad con el régimen general. El esquema optativo de acumulación de inventarios efectivamente se separa del caso ordinario, según es regulado por la fracción IV del artículo Tercero del decreto en estudio.

En los términos de dicha fracción, el costo de ventas de los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no contempla el valor de adquisición, lo cual, como se ha señalado, obedece a que éste ya fue deducido por el causante, conforme al régimen vigente hasta dos mil cuatro.

Es ésta la regla general imperante, la cual admite la excepción a que se refiere la opción otorgada a los causantes: los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro podrán reflejar el valor de adquisición en el costo de ventas deducible, pero ello requerirá de la acumulación del inventario —que, como se señalaba, implica la reversión de la deducción efectuada—, a fin de evitar la duplicidad en la deducción.

Como puede apreciarse, la opción de referencia es claramente distinta a la regla general: mientras ésta no permite la deducción del valor de adquisición del inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro como parte del costo de ventas, aquélla sí lo autoriza, condicionado a la acumulación.

2. Carácter optativo del régimen. El esquema de acumulación de inventarios no es obligatorio para los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se desprende de las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, las cuales resulta conveniente reiterar en el presente apartado, en su parte conducente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

[...]”

Como puede apreciarse, principalmente en la fracción IV de dicho artículo, claramente se especifica que el régimen de acumulación de inventarios es optativo para los causantes, es decir, no obliga en términos generales a los contribuyentes del Título II, sino únicamente a aquéllos que voluntariamente decidan acogerse a él.

Asimismo, se aprecia que en la especie no existe una elección obligatoria para los causantes, es decir, les estaba autorizado no efectuar elección alguna, pues en ese caso el esquema de tributación es determinado de manera obligatoria por la propia norma, al señalar la regla general que no autoriza deducir el valor de adquisición de la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro como parte del costo de ventas.

Consecuentemente, las personas morales a las que aplica el sistema de deducción del costo de lo vendido, se encuentran en plena libertad de determinar su situación fiscal sin acumular sus inventarios —caso en el cual sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no reflejarán el valor de adquisición dentro del costo de ventas deducible—, o bien, de acumular éstos, a fin de incluir dicho concepto entre las deducciones aplicables a partir de dos mil cinco.

De lo anterior, se desprende que el factor determinante en la aplicación del esquema de acumulación de inventarios, es la voluntad del causante, pues éste, sin estar obligado a efectuar una elección, decide hacerlo y, más aún, lo hace en el sentido de

efectivamente acumular sus inventarios, para deducir el costo de ventas respectivo.

3. Existencia de un beneficio “nominal”. Se aprecia que la opción otorgada permite generar una deducción para aminorar el impacto recaudatorio que potencialmente podría tener el costo de ventas, al nivel del flujo de efectivo de la empresa —pues todo el ingreso recibido, al no reflejar el valor de adquisición como parte del costo, sería utilidad y se tomaría en cuenta para el cálculo del gravamen—.

Así, generándose un costo de ventas fiscal deducible en lo que concierne al importe de la adquisición de mercancías, se disminuye el monto del impuesto a cargo, lo cual constituye el beneficio “nominal” que se establece como incentivo, sin que pueda pasarse por alto el hecho de que la deducción de ese inventario ya habría sido realizada y, en su caso, podría todavía afectar la determinación del gravamen, ya no como deducción —al nivel de la utilidad fiscal—, sino como una pérdida fiscal pendiente de ser amortizada —al nivel del resultado fiscal—.

4. Justificación del esquema optativo. A juicio de ésta Primera Sala, la medida alternativa otorgada a los causantes no es una medida demandada por las garantías constitucionales establecidas en aras de conseguir la justicia tributaria del artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que obedece a otro tipo de razones.

En efecto, debe apreciarse que, desde los requisitos exigibles constitucionalmente al sistema tributario, resultaría relevante que se permitiera la deducción de los inventarios, bajo cualquier esquema —proporcionalidad—; que dicha deducción se otorgara de manera general y sin establecer discriminaciones indebidas —equidad—; a través de un ordenamiento material y formalmente legislativo —legalidad—; y como parte de un gravamen destinado a cubrir los gastos públicos.

De particular relevancia resulta lo concerniente a la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que, ante la imposibilidad de deducir el valor de adquisición como parte del costo de ventas fiscal, la opción consiste, precisamente, en la posibilidad de reconocer dicho importe bajo el concepto deducible identificado.

Como puede apreciarse, se trata de un esquema encaminado a generar o aumentar una deducción relevante para la determinación de la situación fiscal del causante, en términos de su capacidad contributiva, lo cual —como se anticipaba— coincide con la materia analizable desde el punto de vista de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

En este contexto, debe tomarse en cuenta que la opción no es otorgada para la deducción de los inventarios *per se*, es decir, la posibilidad de deducir los inventarios no ha sido proscrita del ordenamiento ni la opción es la alternativa a nunca reflejarlos frente a la situación fiscal del causante.

Por el contrario, el valor de adquisición de las mercancías en inventarios ya fue considerado en la determinación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, mediante la deducción del mismo, la cual tuvo lugar conforme al régimen vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

De esta manera, se aprecia que el ordenamiento no deja de reconocer la deducción respectiva, tan es así que la misma fue realizada y se tradujo en una disminución del ingreso acumulable en ejercicios anteriores e, inclusive, podría aún subyacer en la situación fiscal del causante, en caso de que dichas deducciones hubieran dado lugar a la determinación de pérdidas fiscales que podrían ser amortizables, actualizadas, contra la utilidad fiscal que llegue a determinarse a partir de dos mil cinco.

Simple y sencillamente, el ordenamiento reconoce que dicho importe no debe ser incorporado al costo de ventas fiscal y, apreciando que ello podría implicar un impacto financiero —lo cual no es necesario ni presupone un agravio jurídico al contribuyente—, permite que los causantes puedan, si lo desean, revertir la deducción, para efectuarla conforme vayan generando el ingreso derivado de las ventas que realicen.

Lo anterior puede ser apreciado en el propio proceso legislativo que dio lugar a las reformas combatidas, tal y como se describe a continuación, iniciando con la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, en la cual se señala lo siguiente:

“Mediante disposición transitoria se propone a esa Soberanía establecer una opción para los contribuyentes que tengan inventarios al 31 diciembre de 2004 y los cuales al estar sujetos a un sistema de deducción de gastos fueron deducidos cuando se adquirieron las mercancías.

La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de lo vendido, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se estaría duplicando la deducción, o bien, la disposición permitiría al contribuyente que acumule los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en forma proporcional a lo largo de cinco años, de acuerdo a su rotación de inventarios y, en consecuencia, permitirles la deducción del costo de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios.”

Por su parte, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, fechado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, se señala lo siguiente:

“En cuanto al esquema de transición propuesto por el Ejecutivo Federal para cambiar de la deducción de compras por el de costo de lo vendido, se

considera adecuada la mecánica propuesta en las fracciones V a VII de las Disposiciones Transitorias del Decreto, para que los contribuyentes puedan optar por acumular el ingreso correspondiente en un período de cinco ejercicios, dependiendo de la rotación de inventarios que cada contribuyente tenga, pudiendo deducirse el costo de las mercancías al momento de su enajenación.

Sin embargo, esta comisión dictaminadora propone realizar adecuaciones al texto legal, con el fin de aclarar que en el caso de que se disminuyan del inventario base, las pérdidas pendientes al 31 de diciembre de 2004, éstas no podrán disminuirse en ejercicios posteriores a la acumulación del inventario, a fin de evitar que se duplique la disminución de dichas pérdidas y que se erosione indebidamente la base del impuesto sobre la renta.

De igual forma esta Comisión propone aclarar que en el caso de mercancías de importación, únicamente se deberá acumular la diferencia que resulte de comparar el costo promedio mensual de los inventarios de los últimos cuatro meses de 2004, contra dicho costo de los inventarios de 2003, cuando el primero de los inventarios sea mayor que el segundo.

Asimismo, con el objeto de otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora propone establecer en la fracción VI del Artículo Transitorio en comento, la mecánica

para determinar el índice de rotación de inventarios.”

En la discusión suscitada al seno de la cámara de origen, el diputado Francisco Suárez Dávila, en alusión a los efectos que podrían derivar del cambio en el sistema de deducciones, señaló lo que a continuación se transcribe, en uso de la palabra:

“[...]

Una reforma de esta naturaleza afecta sensiblemente a todos los sectores, sobre todo cuando el año próximo la actividad económica disminuirá como se pronostica.

[...]

Entonces viendo el asunto en paquete pensamos que la mejor solución era una solución intermedia. De tal suerte de como se ha dicho avanzamos hacia un sistema contablemente perfecto, que está en vigor en todos los países del mundo, cosa que se argumento mucho, pero básicamente lo que estamos planteando es lo que nos preocupa, sobre todo es el efecto negativo en el flujo de caja de las empresas que se está dando en el año de 2005, año en que la economía va a tener posiblemente una baja de actividad económica y lo que pensamos es que logramos distintos objetivos; logramos la consistencia contable y demás, pero amortiguamos —y es lo que nos preocupa— amortiguamos el efecto sobre las empresas. De tal suerte que la mayor parte de ellas a lo largo de un periodo de

ocho años, con un sistema sencillo y lineal se van a eliminar los efectos nocivos sobre las empresas de flujo de caja [...].”

Por su parte, en el dictamen de fecha once de noviembre de dos mil cuatro, formulado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se precisó lo siguiente:

“En el tema de costo de ventas, para minimizar el impacto de la medida, apoyamos se estableciera un periodo de transición y un sistema simple y que se considerarán otros métodos de evaluación.

Apoyamos dar un apoyo especial al sector de la vivienda. Ayer planteamos una solución de fondo que sí permitía amortiguar Derivado del cambio de sistema de deducción de compras a costo de ventas, la Colegisladora aprobó un periodo de transición en función del índice de rotación de inventarios para acumularlos en un plazo de hasta siete años.

Si bien, estas dictaminadoras consideran adecuada la medida para cambiar el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera necesario ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios a un periodo de 12 años en lugar de los 7 años propuesto por la Colegisladora, ello con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los

inventarios, sin que el cambio de esquema deducción impacte de manera negativa a las empresas.

En este sentido, las que dictaminan proponen modificar la tabla contenida en la fracción V del Artículo Tercero del decreto que se dictamina para quedar en los siguientes términos: [...]”

Finalmente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en dictamen fechado el doce de noviembre de dos mil cuatro, aceptó las modificaciones efectuadas por su colegisladora, precisando lo siguiente:

“En materia de costo de venta esta Comisión considera conveniente modificar la tabla de acumulación de inventarios, a efecto de establecer un plazo mas amplio para que los contribuyentes los acumulen, llevándolo a 12 años, con lo que se pretende amortiguar su impacto.”

Como puede apreciarse, el proceso legislativo que dio lugar a las modificaciones legislativas motivo de reclamo, hace referencia al impacto negativo que el cambio de sistema de deducciones podría tener sobre las empresas. Sin embargo, el referido “impacto” —como se ha señalado— no se presenta de manera necesaria o generalizada, ni puede ser identificado con un agravio de naturaleza jurídica, que es de los susceptibles de ser atendidos a través del juicio de garantías.

Se dice que dicho impacto financiero no es generalizado o necesario, en la medida en la que la propia situación particular del causante podría llegar a paliar los efectos del cambio de sistema, como acontecería si los contribuyentes cuentan con pérdidas fiscales pendientes de amortizar, mismas que podrían ser tomadas en cuenta para disminuir su utilidad —tanto la que corresponde al pago provisional como al anual—.

Asimismo, otras circunstancias pueden influir en que el impacto financiero ni siquiera llegue a materializarse, como acontecería con los causantes que hubieren agotado sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, con los que tuvieran existencias reducidas a esa fecha, pues en estos casos será necesario que se realicen nuevas compras, cuyo costo podrá ser deducido en los términos legales, sin que el cambio de sistema se traduzca en un problema particular desde el punto de vista económico.

Igualmente, se señala que el probable impacto financiero que podría derivar del cambio de sistema no puede ser reconducido de manera necesaria a un agravio de naturaleza jurídica, pues el hecho de que la utilidad fiscal pueda aumentar en relación con la de otros ejercicios —como previsiblemente podría suceder, al no tener inventarios cuyo costo de ventas deducible refleje el valor de adquisición—, no deriva de una falta de reconocimiento a la realización de un gasto necesario por parte de la legislación fiscal, sino a la circunstancia de que la deducción se efectuó bajo el sistema vigente hasta dos mil cuatro, no siendo

adecuado, válido o justo que se autorizara a los contribuyentes a duplicar dicha deducción.

Así, como se señalaba, la situación financiera para la cual se establece la medida optativa reclamada, no es provocada de manera general para los causantes ni puede quedar reducida a un agravio de naturaleza jurídica. En tal virtud, se aprecia que el legislador buscaba auxiliar a las empresas que, derivado de su situación particular, eventualmente pudieran enfrentar dicha problemática financiera, lo cual —se reitera— no es exigido por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Por consiguiente, tratándose de un esquema justificado en razones diversas a los principios constitucionales de la materia tributaria, es claro que se trata de un sistema cuya existencia, dimensión, contenido y alcance corresponden al legislador —tanto como sucede con los requisitos o condiciones necesarias para acceder al mismo—, en el espacio amplio —que no ilimitado— de configuración política con el que cuenta para diseñar el sistema tributario y, específicamente, los estímulos particulares otorgados en éste.

En este contexto, si el legislador buscaba paliar el impacto financiero —no jurídico— que pudieran eventualmente resentir algunas empresas con el cambio en el de sistema de deducción, considerando que lo anterior se lograba con el mecanismo de acumulación de inventarios, tal y como fue establecido en la fracción V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, mal haría esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en

modificar la estructura, alcance, condiciones o destinatarios del esquema alternativo, pues no es ésta una labor que le corresponda constitucionalmente.

Con base en estas consideraciones, Esta Primera Sala considera que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios, devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral.

En efecto, los planteamientos formulados en este sentido resultan inoperantes, atendiendo a que la acumulación de inventarios —como condición para la deducción del costo de ventas de mercancía en existencia a diciembre de dos mil cuatro— no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, sino que resulta optativa para aquéllas que pueden acceder a él, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema.

Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercerla y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta que hubiere correspondido a los ingresos percibidos, sin aplicar la deducción del costo de ventas de mercancías, cuyo valor de adquisición ya habría sido deducido conforme al sistema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro.

En efecto, de estimar inconstitucional el régimen optativo de referencia, la parte quejosa bien pudo eludir su aplicación en relación con su esfera jurídica —mediante la simple abstención en el ejercicio de la opción—, lo cual no le hubiera significado un agravio jurídico susceptible de ser subsanado por esta Primera Sala, atendiendo al hecho consistente en que dicha opción es otorgada por razones diversas al acatamiento por el legislador, de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Adicionalmente, debe considerarse que, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería el de obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del artículo Tercero del decreto reclamado, cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, mediante el ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de deducir el costo de lo vendido de los inventarios con los que contaban al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por todo lo anterior, al ponerse de manifiesto que el esquema optativo de acumulación de inventarios es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, que no son otorgados por razón de justicia en la tributación —definida en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados por la parte quejosa devienen inoperantes.

En este sentido, cabe precisar que —dadas las consideraciones que soportan la conclusión a la que arriba esta Primera Sala—, la calificación de inoperancia se extiende a una diversidad de planteamientos, como acontece en relación con la

garantía de irretroactividad de la Ley, en cuyos argumentos se sostiene que la opción de acumular inventarios tiene efectos retroactivos, así como aquéllos en los que se argumenta que se afectan derechos adquiridos respecto de las pérdidas fiscales con las que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; igualmente, resultan inoperantes los argumentos que sostienen que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumular inventarios “ e “inventario acumulable” y, donde se controvierte que existe un trato diferente al interior de la propia opción, en relación con los contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, frente al tratamiento que corresponde a los contribuyentes que únicamente tienen mercancías de origen nacional; y vía consecuencia, aquéllos, que se encuentran dirigidos a poner de manifiesto que sí es posible que se concreten los efectos de la concesión del amparo.

Por último, dada la inoperancia anterior, tomando en consideración que en el agravio doce la quejosa también vierte argumentos para sostener la inconstitucionalidad de diversas Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, esta Primera Sala considera innecesario que se le reserve jurisdicción al Tribunal Colegiado correspondiente para que se ocupe de tales argumentos, los cuales resultan inoperantes, dado que dicha inconstitucionalidad la hace derivar de lo dispuesto por la fracción V del artículo Tercero del decreto impugnado.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. QUEDA FIRME el sobreseimiento decretado en el punto resolutivo primero de la sentencia recurrida.

SEGUNDO. En la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se **CONFIRMA** la sentencia recurrida.

TERCERO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del **Artículo Tercero fracciones IV, V y IX**, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

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

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza (Ponente), Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz.

Firman el Ministro Presidente de la Sala y Ponente, con el Secretario de Acuerdos, que autoriza y da fe.

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

PONENTE

MINISTRO JUAN N. SILVA MEZA.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

Esta hoja corresponde al amparo en revisión 1022/2005, promovido por *******, Sociedad Anónima de Capital Variable**, fallado en sesión de dos de marzo de dos mil siete, por unanimidad de cinco votos, en el sentido de: **PRIMERO. QUEDA FIRME** el sobreseimiento decretado en el punto resolutive primero de la sentencia recurrida. ---- **SEGUNDO.** En la materia de la revisión

AMPARO EN REVISIÓN 1022/2005.

competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se **CONFIRMA** la sentencia recurrida. --- **TERCERO.** La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a *********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del **Artículo Tercero fracciones IV, V y IX**, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco. Conste.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.

E/6BRBRXIBqWcuz11TSSkl6zgqRPau4yDav7SxGGWI=