AMPARO EN REVISIÓN 1213/2005.
QUEJOSA: ********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

PONENTE: MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
CARLOS MENA ADAME.

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: La discusión, aprobación y expedición del decreto de fecha trece de noviembre de dos mil cuatro por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, específicamente los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por lo que hace a las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI del Artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la citada legislación, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Sobreseyó el juicio **respecto de la aplicación y ejecución de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,** publicada en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro, atinente a sus artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI del Artículo Tercero Transitorio, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

Consideraciones:

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

El tercer agravio es infundado, toda vez que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que al prever, la ley de la materia los sujetos, cómo se determina la deducción del costo de lo vendido, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, es inconcuso que en el ordenamiento jurídico se establecen los diversos lineamientos que deben observarse para aplicar la deducción denominada ***"Del costo de lo vendido",*** sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos.

En tal virtud, el mecanismo del costo de lo vendido no es desconocido para los causantes, al utilizarse cotidianamente para efectos financieros e, inclusive, servir de base para determinar la utilidad contable, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica contable, pues las normas, reglas y principios que la son de observancia obligatoria para las personas que realizan esta profesión, ya que indudablemente el legislador para implementar el sistema de deducción en comento, ha pretendido conjugar la seguridad jurídica del contribuyente y los avances de dicha técnica.

Finalmente, aunque pudiera resultar compleja la mecánica para determinar el costo de lo vendido deducible en el ejercicio fiscal de que se trate, al no definir la Ley multicitada ciertos conceptos, no puede atribuirse a un quebrantamiento del principio de legalidad tributaria, para considerar que una ley es inconstitucional, puesto que tal situación no depende de los vicios en la redacción e imprecisión de términos en que el legislador ordinario pueda incurrir, en atención a que éste no se encuentra obligado a definir todos y cada uno de los términos que en los ordenamientos jurídicos se utilizan.

El primer agravio también es infundado, ya que las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, al no tratarse de contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis, es claro que no existe el trato inequitativo del que se duele la quejosa recurrente.

Lo anterior, toda vez que, las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica. En cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Además, las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y son personas con naturaleza jurídica diversa, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento también distinto para dichos sujetos pasivos, tal como sucede en el caso que nos ocupa.

La estructura administrativa de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, no se encuentra en la misma situación, ya que la finalidad del legislador fue la de permitir el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas, de ahí que las primeras —las morales— reflejan una mayor estructura y organización administrativa en relación con las segundas —las físicas con actividades empresariales— y, por consecuencia, el modo de tributación, en ese sentido, no puede ser igual ni puede exigirse al legislador un trato similar.

Por otro lado, el hecho de que las disposiciones impugnadas sean aplicables a todas las personas morales de ese título, sin tomar en consideración las diversas capacidades económicas, no viola el principio de equidad tributaria, toda vez que el sistema del costo de lo vendido, al ser un componente de la base del impuesto, debe regir por igual a todos los contribuyentes de ese título, pues al momento de determinar el crédito fiscal cada uno aportará el gravamen conforme a su capacidad contributiva real.

El estudio del segundo agravio vertido por la quejosa, por cuestiones de método, se distingue en dos partes.

Primeramente, se analiza lo relacionado con la supuesta violación al principio de proporcionalidad tributaria por parte de la fracción IV del artículo Tercero del Decreto, al establecer la limitante de deducir las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y, asimismo, la inconformidad de la recurrente en relación con el mecanismo transitorio establecido en la fracción IV y desarrollado en la V, al condicionarse la deducción del costo de los inventarios a la acumulación del que se tenía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

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.

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.

Por otro lado, debe atenderse a lo planteado por la parte recurrente en otra parte del agravio segundo, en contra de lo afirmado por el juzgador de primera instancia, en el sentido de que las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, son un simple beneficio optativo que otorga el legislador federal, motivo por el cual el sistema de deducción reclamado no vulneraría el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que la afectación a la esfera jurídica de la quejosa dependería de que el causante eligiera deducir las cantidades relativas

Dichas consideraciones resultan substancialmente fundadas.

Existen deducciones que deben ser reconocidas por el legislador ordinario, no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad, tal y como acontece con las que se refieren a conceptos necesarios para generar el ingreso del contribuyente, a fin de que se posibilite le determinación de una renta neta que refleje la idoneidad de la capacidad del contribuyente para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.

El carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En ese sentido, el juzgador de primera instancia no está en lo correcto al sostener que la deducción del costo de ventas es un beneficio optativo, por lo que la afectación a la esfera jurídica de la quejosa se daría únicamente en caso de que ésta decidiera tomar la deducción correspondiente. Bajo dicha óptica, cualquier limitación o modalidad —aún aquéllas que hicieran nugatorio el derecho a deducir el concepto de que se trate— tendrían cabida en el sistema del impuesto sobre la renta sin que ello transgrediera la garantía constitucional de proporcionalidad, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente.

Ahora bien, formalmente, no puede afirmarse que el juez A quo incurrió en omisión en el estudio de los planteamientos formulados por la quejosa en sus conceptos de violación; no obstante, su estudio resultó de tal manera abstracto —atendiendo a su particular apreciación del alcance de la garantía de proporcionalidad tributaria en materia de deducciones—, que los argumentos específicos que fueron planteados, no obtuvieron respuesta, motivo por el cual esta Sala se avocara a dicho análisis en el siguiente punto considerativo.

El cuarto agravio es infundado debido a que 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 no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, ya que 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 aquéllas 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.

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero del Decreto, entre las que se tiene que levantar un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y valuar este inventario utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, tampoco transgreden el principio de irretroactividad de la ley, ya que la obligación de levantar un inventario físico se encontraba prevista con antelación en el artículo 86, fracción V, tampoco modifica algún derecho adquirido o situación jurídica consumada o constituida con anterioridad; y, para valuar el inventario, aun cuando constituye un deber antes no previsto,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado “Del costo de lo vendido”.

Por lo que hace a las consideraciones efectuadas en el quinto agravio, en torno a los efectos que corresponderían a una eventual concesión del amparo, las mismas no son de atenderse por resultar inoperantes, en razón de que, en primer término, dichos argumentos no constituyen un auténtico agravio, dado que el A quo no negó el amparo ni sobreseyó por estimar que no pudieran materializarse los efectos del amparo; y, en segundo lugar, debe tomarse en cuenta que, independientemente de las consideraciones que pudieran ser planteadas por las partes, dichos efectos forman parte de los puntos considerativos que en exclusiva corresponden al Tribunal Constitucional.

Por otra parte, en relación con la supuesta violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que dicho sistema se distingue en que el mismo parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

El patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

El mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas no contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que permite el reconocimiento de los gastos en los que incurre una empresa para la enajenación de bienes, apreciándose que el impuesto finalmente incidirá en los ingresos que se perciben únicamente en la medida en que éstos representan una renta o

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

Este Órgano Jurisdiccional considera que dicho esquema permite el reconocimiento de la deducción correspondiente, y el hecho de que ello ocurra hasta el momento en el que se generan los ingresos del causante, únicamente permite que la utilidad determinada bajo dicho esquema, para ser acorde a la capacidad contributiva del causante, contemple también el costo de ventas de la mercancía enajenada, no transgrediéndose, en esa medida, la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, por lo que las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema del costo de lo vendido, relativas al momento en que se autoriza la deducción, resultan infundadas

En suplencia de la deficiencia de la queja, se concede el amparo en cuanto hace a la falta de proporcionalidad del artículo 45-F, ya que en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en los términos de lo expuesto en el considerando tercero de la presente resolución.

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

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI 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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de los considerandos sexto y séptimo de esta ejecutoria.

CUARTO. La Justicia de la Unión ampara y protege a **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando séptimo de esta ejecutoria.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

“REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES” (Página 6)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL” (Página 22)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRASGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL” (Página 30)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA” (página 31)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN” (Página 37).

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS” (Páginas 37 y 38)

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE” (Página 76)

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS” (página 79)
“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY” (Página 80)

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR” (Páginas 80 y 81)

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL” (Página 82)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES” (Páginas 82 y 83).

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS” (Página 84)

“GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA” (Página103)

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES” (Página 103)

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS” (Página 182)

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA” (Página 182)

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES” (Página 182)

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO” (Página 183)

“GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA” (Página 192)

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES” (Página 192).

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

AMPARO EN REVISIÓN 1213/2005.
QUEJOSA: ********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

PONENTE: MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
CARLOS MENA ADAME.

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

V I S T O S para resolver los autos del expediente 1213/2005, relativo al amparo en revisión promovido por el autorizado de la parte quejosa, en contra de la sentencia dictada por el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal en los autos del juicio de amparo **********; y,

R E S U L T A N D O Q U E:

PRIMERO. Demanda de Amparo. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil cinco, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, por conducto de su apoderado legal, **********, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

autoridades y por los actos que a continuación se precisan.

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. Congreso de la Unión;
2. Presidente de la República;
3. Secretario de Gobernación;
4. Director del Diario Oficial de la Federación.
5. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
6. Jefe del Servicio de Administración Tributaria (En su denominación correcta).

ACTOS RECLAMADOS:

1. De las cinco primeras autoridades mencionadas, en el ámbito de sus respectivas competencias, la aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación y refrendo 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 lo que se refiere a los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por lo que hace a las fracciones IV a IX y XI del artículo Tercero de dicho Decreto, en el que se establecen disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
2. Del Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tributaria, los actos de aplicación.

La parte quejosa estimó violadas en su perjuicio las garantías individuales contenidas en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; señaló los antecedentes del caso y expresó los conceptos de violación que consideró pertinentes[1].

SEGUNDO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante auto de quince de febrero de dos mil cinco, el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, a quien por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, la admitió a

[1] Ello se desprende de las constancias que obran de la foja 17 a la 121 del cuaderno de amparo.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

trámite, registrándola bajo el número **********[2].

Previos los trámites de ley, el diez de junio de dos mil cinco, el mencionado Juez celebró la audiencia constitucional y dictó la sentencia respectiva misma que terminó de engrosar el treinta del mismo mes y año, en la que determinó, por una parte, sobreseer el juicio de garantías y, por la otra, negar la protección constitucional a la parte quejosa[3].

TERCERO. Interposición del recurso. Inconforme con lo anterior, **********, autorizado por parte de la quejosa, interpuso recurso de revisión en contra del fallo identificado, lo cual tuvo verificativo el quince de julio de dos mil cinco.

Mediante oficio de fecha veinticinco del mismo mes y año, la Secretaria del Juzgado de Distrito del conocimiento, encargada del Despacho por Ministerio de Ley, en términos del artículo 161 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, remitió a este Alto Tribunal el escrito de expresión de agravios, así como los autos del juicio de amparo.

CUARTO. Trámite del recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, mediante acuerdo del tres de agosto de dos mil cinco, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el recurso de revisión hecho valer, acordó formar y registrar el toca de revisión con el número 1213/2005, y ordenó hacerlo del conocimiento del Procurador General de la República, mediante la copia del escrito de expresión de agravios, para que en el plazo de ley, se formulara el

[2] Acuerdo que se encuentra visible en la foja 137 a 139 del cuaderno de amparo.
[3] Dicha sentencia se encuentra de la foja 331 a 396 del cuaderno de amparo.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

pedimento a que hubiere lugar; y reservó el trámite subsecuente hasta en tanto el Tribunal Pleno emitiera criterio en cuanto al tema planteado[4].

El veintidós de agosto de dos mil cinco, el Subsecretario General de Acuerdos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo constar que el Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción no formuló pedimento alguno[5].

El veinte de junio de dos mil seis, se ordenó el turno del asunto a la Ministra Olga María Sánchez Cordero de García Villegas, para la elaboración del proyecto correspondiente.

Previo dictamen de la Ministra Ponente, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación envió para su resolución el presente asunto a la Primera Sala, cuyo Presidente lo radicó, devolviéndose los autos a la ponencia de la Ministra mencionada, donde inicialmente fueron turnados.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 47, en relación con los artículos 14 a 18, todos ellos del

[4] Dicho acuerdo se puede apreciar en las fojas 103 y 104 del toca de revisión
[5] Lo anterior se desprende de la constancia que obra en la foja 111 del toca en que se actúa.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día dieciocho de septiembre de dos mil seis; y conforme a lo previsto en el Punto Cuarto, en relación con el Tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil cinco, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

En el caso, se surte la competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en los Acuerdos Generales del Pleno de este Alto Tribunal número 5/2007 y 6/2007, de fechas siete y diecinueve de febrero de dos mil siete, respectivamente.

SEGUNDO. Temporalidad. El recurso de revisión planteado por la quejosa fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal le fue notificada por lista a la parte quejosa el cuatro de julio de dos mil cinco, surtiendo efectos el cinco siguiente, de conformidad con la fracción II del artículo 34 de la Ley de Amparo.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, corrió del día seis al diecinueve de julio de dos mil cinco, habiéndose descontado los días ocho, nueve, quince y dieciséis del mismo mes y año, por ser inhábiles.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado ante el Juzgado de Distrito el quince de julio de dos mil cinco, es inconcuso que se interpuso oportunamente.

TERCERO. Cuestiones que deben quedar firmes. Debe quedar firme el sobreseimiento decretado por el A quo, mismo que fue reflejado en el punto resolutivo primero, toda vez que la consideración correspondiente del fallo no fue impugnada por la parte a la que podría perjudicar.

Sobre el particular, tiene aplicación la jurisprudencia de la Tercera Sala de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Sala comparte, de rubro “REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES”.

CUARTO. Problemática jurídica a resolver. Corresponde a esta Sala el análisis de los agravios vertidos por la recurrente, tendentes a combatir la negativa del amparo, a fin de dilucidar si los artículos 29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI 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 transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son violatorios de las garantías constitucionales de las que se duele la recurrente.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

QUINTO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. Los argumentos que serán estudiados en esta instancia son los que a continuación se sintetizan.

1. En primer término, deben tomarse en cuenta los planteamientos formulados por la parte quejosa a través de los conceptos de violación aducidos en la demanda de garantías.

1.1. *Primer concepto de violación.*

a) En la primera parte del primer concepto de violación, *la impetrante de garantías endereza argumentos tendentes a señalar la inconstitucionalidad de los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI del Artículo Tercero del Decreto, por violación a la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional.*

En ese sentido, desarrolla lo que a su juicio debe entenderse como garantía de equidad tributaria, afirmando que conforme a dicho principio se debe otorgar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley, pues se establece un trato distinto a las personas morales a las que se sujeta al régimen de costo de lo vendido, no así a las personas físicas con actividades empresariales, a pesar de que ambos tipos de contribuyentes tienen como actividad la especulación mercantil; sin embargo, a éstos últimos, sí se les autoriza efectuar las deducciones de las erogaciones que realicen por concepto de adquisición de mercancías, desde el momento que se realiza dicha erogación, contrario a lo que sucede con las personas morales.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Sin que sea óbice a lo anterior, el que su regulación se encuentre en títulos diferentes, lo cual en todo caso, atiende a una diferencia civil y no fiscal.

No obstante que todos los contribuyentes sujetos a este nuevo sistema de "costo de lo vendido" tienen la opción de escoger entre cualquiera de los métodos de valuación de inventarios previstos por las disposiciones reclamadas; sin embargo, a los contribuyentes que vendan mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de cincuenta mil pesos, se les obliga a utilizar sólo el método de costo identificado, sin que exista justificación para ello.

Señala que la fracción XI del artículo Tercero del Decreto, permite que los contribuyentes a que se refiere el artículo 225 de la misma ley —dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios— puedan optar por deducir el costo de adquisición de terrenos en el ejercicio en que los adquieran, u optar por acumular conforme a la fracción IV del dicho artículo Tercero del Decreto, el inventario que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; mientras que los contribuyentes que no se dediquen a dicha actividad, deberán acumular desde un inicio los inventarios que tengan a esa fecha.

Por lo anterior, la quejosa afirma que existe un claro trato inequitativo, sin que encuentre justificación en algún fin extrafiscal debidamente razonado por los órganos legislativos encargados de la creación de leyes.

***b) En la segunda parte del primer concepto de violación,** la quejosa endereza argumentos tendentes a señalar la*

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

inconstitucionalidad del sistema de costo de lo vendido en virtud de que —según sostiene— se violenta el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Lo anterior, porque no se podrán deducir en el ejercicio de su erogación el costo de adquisiciones de mercancías, la mano de obra y los gastos indirectos, sino hasta el año en que se acumulen los ingresos generados por tales costos, lo cual dice, no refleja la verdadera capacidad contributiva.

Los contribuyentes pueden obtener ingresos en determinado ejercicio, los cuales deberán reconocer y acumular para efectos del impuesto sobre la renta a su cargo en el mismo ejercicio; sin embargo, no podrán deducir en el mismo ejercicio el costo de las adquisiciones que efectúen, sino hasta en tanto acumulen el ingreso correspondiente a la enajenación del bien de que se trate, a pesar de haber incurrido en una erogación en dicho ejercicio.

Las disposiciones reclamadas condicionan la deducción de una erogación al momento en que se acumule el ingreso obtenido por la venta de un bien específico, no obstante que, proporcionalmente lo correcto sería que se permita la deducción en el momento en que incurre en la erogación; pues los contribuyentes además de diferir la deducción de la adquisición de mercancías, tienen la obligación de reconocer el ajuste anual por inflación al cierre de cada ejercicio, lo que evidentemente genera que tributen sobre bases irreales y ajenas a su verdadera capacidad contributiva.

Asimismo, la impetrante de garantías arguye que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto, limita la deducción del costo de la

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

existencia de inventarios que los contribuyentes tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, por lo que es claro que aquellos que tengan existencias de inventarios a esa fecha, no las podrán deducir para efectos de determinar el costo de lo vendido, a no ser que opten por acumular dichos inventarios.

Aduce que la razón fundamental por la que el sistema de "costo de lo vendido" resulta inconstitucional por desproporcional, es porque los contribuyentes deben diferir la deducción de la compra de mercancías, productos semiterminados o terminados hasta el momento en que se acumule el ingreso derivado de la enajenación de los bienes de que se trate, y no al momento de su adquisición; además, de que cuando acumule no se le permite su actualización.

La quejosa estima que al imposibilitar al contribuyente ejercer su derecho a la deducción del costo de lo vendido, difiriéndolo hasta el momento en que las erogaciones efectuadas se materialicen en la venta del producto, provoca que no se le den efectos jurídicos a dichas erogaciones, con lo cual evidentemente desconoce su capacidad contributiva.

De tal forma, la quejosa manifiesta que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto, impide a los contribuyentes deducir las existencias de inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, a no ser que opten por acumular dichos inventarios; siendo que de no acumular dicho inventario, se pierde la oportunidad de deducir su costo.

***c) En la tercera parte del primer concepto de violación,** adujo que las disposiciones reclamadas son violatorias del principio de legalidad tributaria, en virtud de que son poco claras y bastante*

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

confusas, lo cual puede dar lugar a que las autoridades actúen de manera arbitraria en cuanto a su aplicación.

El legislador incumple con su obligación de precisar las reglas para determinar el "costo de lo vendido", porque muchos de los conceptos que se utilizan son vagos e imprecisos o no existen en la ley.

Lo anterior, ya que de la lectura de las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto, se advierte que es difícil sino imposible entender la manera de determinar el inventario acumulable de conformidad con el índice de rotación; tampoco se define lo que debe entenderse por el "método de primeras entradas y primeras salidas"; "costo promedio mensual de inventarios".

Asimismo, existen diversos elementos y conceptos que sirven para determinar el "costo de lo vendido" sin que se encuentren definidos en la ley, como lo son: "sistema de costeo absorbente"; "costos históricos o predeterminados"; "costo identificado", "costo promedio y detallista"; "precio de reposición", menos aún se precisa en qué consisten los diversos métodos de valuación.

***1.2. En el segundo concepto de violación,** la quejosa señaló que la fracción IX del artículo Tercero del Decreto reclamado, es violatoria del principio de irretroactividad a que se refiere el artículo 14 constitucional, en virtud de que:*

Obliga a los contribuyentes a levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no obstante que dicho dispositivo entró en vigor el primero de enero de dos mil

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cinco, por lo tanto pretende regular una situación acontecida en el pasado.

2. En relación con dichos planteamientos, el Juez de Distrito formuló la respuesta que a continuación se sintetiza.

2.1. *Primeramente, el Juez de Distrito se avocó al análisis de las causales de improcedencia, concluyendo lo siguiente.*

A) *En primer término, sobreseyó en el juicio por negativa de actos respecto del Secretario de Hacienda y Crédito Público y Jefe del Servicio de Administración Tributaria (en su denominación correcta), consistentes en la inminente aplicación y ejecución de los preceptos reclamados.*

B) *Posteriormente, estableció la certeza de los actos reclamados al Congreso de la Unión, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación, consistentes respectivamente en el ámbito de sus competencias, en la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro, atinente a sus artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I; así como las disposiciones contenidas en las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI, del artículo Tercero del Decreto.*

C) *A continuación, el Juez de Distrito desestimó las causales de improcedencia invocadas por las autoridades responsables, previstas en las fracciones V, VI del artículo 73 de la Ley de Amparo, así como la fracción XVIII, en relación con los diversos 80 y 116, fracción V, del*

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

mismo ordenamiento.

Concluido, dicho análisis, el juzgador de primera instancia precisó que no quedó pendiente el estudio de diversa propuesta de improcedencia, por lo que procedería el estudio de fondo de las cuestiones planteadas.

***2.2.** En lo que respecta al análisis de los conceptos de violación hechos valer por la impetrante de garantías, el Juez de Distrito sostuvo lo siguiente:*

En el considerando sexto, el A quo precisó lo que esta Suprema Corte ha establecido en cuanto a los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarias, los conceptos en que se planteó la violación al principio de equidad tributaria, primeramente describiendo su contenido y alcance, concluyendo que éstos devienen infundados por lo siguiente:

***a)** Infundado, el relativo a la violación al principio de equidad, toda vez que:*

No son iguales ante la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, pues son contribuyentes sujetos a situaciones fiscales diversas.

El que los contribuyentes cuyas mercancías y productos se encuentren seriados y su costo exceda de $50,000.00 (cincuenta mil pesos 00/100 m.n.), deban aplicar sólo el método de costo identificado, en lugar de aplicar cualquier otro método de valuación, no resulta inequitativo; pues los artículos reclamados no buscan otorgar

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

un trato diferencial entre los contribuyentes sujetos al sistema de costo de lo vendido, por el contrario, buscan facilitar la aplicación del sistema.

En cuanto a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, existe un fin extrafiscal que justifica el que este tipo de sujetos, cuando opten por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que se adquieran, acumulen el inventario que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; o bien, acumular dicho inventario conforme enajenen los terrenos de que se trata, lo cual estimó no es inequitativo.

A su vez, el Juez de Distrito se pronunció sobre el trato diferenciado que existiría entre las personas morales que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, y el resto de las personas morales, considerando que las primeras pueden optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que se adquieran, optar por acumular el inventario que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro o, bien acumular dicho inventario conforme enajenen los terrenos de que se trata.

En relación con dicha circunstancia, el A quo se pronunció en el sentido de que tratándose de tales contribuyentes (artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), basta imponerse del Título en el que se encuentran ubicados en la ley multicitada, a saber, Título VII: "De los estímulos fiscales", para advertir que se está ante la presencia de un fin extrafiscal, como en el caso lo es, la construcción de viviendas.

***b)** Infundado, el relativo a la violación al principio de proporcionalidad, toda vez que:*

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Las disposiciones reclamadas si atienden a la capacidad contributiva de los contribuyentes, ya que será hasta el momento en que se realice la enajenación de mercancías cuando ésta podrá ser sujeta de deducción.

El "costo de lo vendido" como deducción fiscal es un beneficio opcional que tiene el contribuyente para disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta a su cargo, de ahí que al elegir dicho beneficio, adquiere el deber de formular inventarios.

Correspondientemente, el estudio de las normas reclamadas se sustentaría en una simple posibilidad de afectación, que dependería de que la quejosa eligiera o no deducir las cantidades relativas, en su caso, al costo de lo vendido, de ahí que las disposiciones reclamadas si atienden a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

***c)** En lo que respecta a la garantía de legalidad, lo estimó infundado, por considerar que los preceptos reclamados no quebrantan dicho principio, pues cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por inventarios, costo, deducciones, etcétera, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y además, está en posibilidad de utilizar, los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que se encuentran al alcance del conocimiento de los gobernados. Asimismo, no puede exigirse al legislador que defina todas y cada una de las palabras empleadas en la ley como si fuese un diccionario.*

***d)** Con la obligación prevista en la fracción IX del artículo Tercero del Decreto, de levantar el inventario físico de sus mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no se transgrede el principio de irretroactividad de la ley, puesto que la quejosa no tenía*

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

un derecho adquirido para no formular inventarios, pues si no existía dicha obligación, la nueva ley puede válidamente regularla; máxime que dicha norma se publicó el uno de diciembre de dos mil cuatro, por lo que estuvo en posibilidad de dar cumplimiento a la norma.

3. Los razonamientos de la recurrente encaminados a combatir la negativa del amparo, en lo que interesa para la resolución del presente asunto, son los que se sintetizan a continuación.

a) *En el primer agravio, la recurrente señala que las consideraciones del Juez de Distrito deben declararse infundadas e insuficientes, toda vez que:*

Contrario a lo sostenido por el Juez, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, sí son contribuyentes en igualdad de circunstancias, pues el impuesto se determina de manera idéntica mediante la acumulación de ingresos y la disminución de las deducciones permitidas, no obstante que se encuentren regulados en títulos diferentes.

Lo anterior, porque ambos tipos de contribuyentes obtienen ingresos por la sola especulación mercantil, lo cual los hace diferentes de otro tipo de personas morales cuyas actividades son preponderantemente económicas (sociedades civiles), o bien, personas físicas que no especulan en el ámbito mercantil (prestación se servicios personales independientes).

Así, las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, tienen naturaleza jurídica distinta; pues las primeras suponen la reunión de dos o más personas mientras que las segundas se refieren a un solo individuo, pero en igualdad de circunstancias

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante el capítulo, precepto o categoría en que se encuentren, pues la Ley grava los ingresos que estas personas obtienen bajo la premisa de que los mismos provienen de actividades de naturaleza mercantil, esto es, de una especulación comercial.

Si bien es cierto que existen características que justifican el tratamiento específico en cada uno de los capítulos de la ley, existen diferencias que resultan relevantes para estar regulados en capítulos diversos y que por ello deben ser considerados desiguales, por ejemplo: en el caso de los residentes en el extranjero, es claro que al residir fuera del territorio nacional, deben tener un régimen de tributación especial; pero no las personas morales y físicas con actividades empresariales. Además, no existe un fin extrafiscal que justifique el trato diferenciado.

Es infundado que en la sentencia recurrida, se diga que los dispositivos combatidos no buscan otorgar un trato diferencial entre los contribuyentes sujetos al sistema de costo de lo vendido, sino facilitar la aplicación de dicho sistema; toda vez que, aun y cuando todos aquellos que deben ajustarse a dicho sistema pueden optar por elegir el método de valuación de inventarios que consideren más conveniente, los que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00 (cincuenta mil pesos 00/100 m.n.), únicamente deben emplear el método de costo identificado, sin que en realidad exista una razón que justifique dicho trato inequitativo.

El Juez sostiene que respecto a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, existe un fin extrafiscal que lo justifica, cuando opten por deducir el costo de

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

adquisición de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, al optar por acumular el inventario que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; sin embargo, omitió precisar que para que un fin extrafiscal pueda justificar una desigualdad de trato entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, es requisito que dicho fin esté debidamente motivado y razonado, lo cual debe desprenderse de la propia ley, exposición de motivos o de alguna parte del proceso legislativo. En el caso, la finalidad de fomentar el desarrollo del mercado inmobiliario, no es razón suficiente para justificar el trato desigual.

b) *En el* ***segundo agravio,*** *aduce que el Juez apreció indebidamente sus argumentos al considerar que las normas reclamadas no contravienen la garantía de proporcionalidad tributaria, a que se refiere la fracción IV del artículo 31 constitucional, toda vez que:*

Las consideraciones del A quo constituyen solo afirmaciones sin sustento jurídico, ya que sólo se limita a señalar que las disposiciones combatidas, no resultan violatorias de la garantía de proporcionalidad, en virtud de que supuestamente atienden a la capacidad contributiva de los contribuyentes y en razón de que el costo de lo vendido como deducción fiscal es un beneficio opcional para el contribuyente.

El A quo no toma en cuenta que en el sistema de costo de lo vendido, las mercancías adquiridas por los contribuyentes sólo pueden ser deducidas hasta el momento de su enajenación. Es decir, se ven impedidos de deducir la compra de mercancías al momento en que estas se adquieren, tal como sucedía hasta el treinta y uno de diciembre del dos mil cuatro, pues ahora sólo podrán deducir dicho

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

costo hasta el momento en que acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de las mismas.

Lo anterior, se traduce en el diferimiento de la deducción, puesto que si durante dos mil cinco se adquiere determinado bien o mercancía, no se puede deducir, a menos que en el mismo ejercicio se acumule el ingreso percibido por su enajenación, lo cual puede ocurrir en un ejercicio distinto al de su adquisición. Por ello, conforme al nuevo sistema el impuesto será mayor respecto del que se obtendría conforme a las reglas vigentes hasta dos mil cuatro.

Se crea un diferimiento entre el momento en que efectivamente se incurre en la erogación y el momento en que se efectúa la deducción, con lo cual se deja de reconocer la modificación patrimonial dentro de un mismo período, pues los gastos de adquisición de mercancías modifican de manera negativa la capacidad contributiva, creando una distorsión en la determinación de la base, haciéndole tributar sobre una base ficticia.

Si el impuesto sobre la renta es anual, debe calcularse de la misma manera, por lo cual los contribuyentes deben acumular y deducir los gastos generados e incurridos en el mismo ejercicio fiscal, y el que de conformidad con el sistema de costo de lo vendido se vean impedidos a efectuar la deducción de la adquisición de cierta mercancía en dicho ejercicio, distorsiona la mecánica de cálculo y entero anual del impuesto.

Contrario a lo sostenido por el Juez, el sistema de costo de lo vendido no constituye, como deducción fiscal, un beneficio opcional para los contribuyentes que genere la necesidad de formular inventarios, pues las deducciones fiscales son situaciones que el

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

legislador debe reconocer para poder gravar una base real. Esto es, las deducciones no son beneficios opcionales, sino gastos reales en los que se incurre para obtener ingresos.

Si bien es cierto que los contribuyentes pueden optar o no por acumular el inventario que tenían al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, de no acumularlo, pierden la oportunidad de deducir su costo en el mismo ejercicio, por lo que tal opción no es una alternativa ni crea un beneficio real.

***c)** En el **tercer agravio,** aduce que es ilegal que el Juez diga que las disposiciones combatidas no resultan violatorias de la garantía de legalidad tributaria, pues sostiene que los conceptos: "sistema de costeo absorbente", "costos históricos o predeterminados", "métodos de valuación", "primeras entradas, primeras salidas", "últimas entradas, primeras salidas", "costo identificado", "costo promedio y detallista", "costo promedio mensual", y "precio de reposición"; son conocidos en forma clara por los contribuyentes, sin que de la sentencia se desprenda el que se haya cerciorado de que en realidad dichos conceptos están al alcance de todos, ni señala su fuente de ubicación y su significado, pues a fin de respetar la garantía de legalidad, era necesario que el legislador precisara el alcance y contenido de cada uno de esos conceptos por constituir un elemento determinante del impuesto.*

Para acreditar la violación a la garantía de legalidad tributaria, señala que en la exposición de motivos de la iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada el quince de marzo de dos mil cinco, ya se definen los conceptos referidos.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Concluye diciendo que es incorrecto que el Juez sostenga que el legislador no está obligado a definir todos y cada uno de los conceptos y vocablos que utilice como si fuera un diccionario.

***d)** En el **cuarto agravio,** aduce que contrario a lo sostenido por el Juez, la fracción IX del artículo Tercero del Decreto, es violatoria de la garantía de irretroactividad de la ley, consagrada en el artículo 14 constitucional, pues dicha disposición, pretende obligar a los contribuyentes a tener un inventario físico de sus mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, siendo que tal obligación no existía y por ende, adquirió el derecho a que ninguna ley posterior le obligara a tener tales inventarios.*

Sin que obste a lo anterior, el que dichas normas hayan sido publicadas el primero de diciembre del dos mil cuatro, pues las mismas entraron en vigor hasta el primero de enero de dos mil cinco, razón por la cual independientemente del día de su publicación, sólo pueden regular situaciones a partir de la fecha de su entrada en vigor, en estricto cumplimiento a la garantía de irretroactividad.

***e)** Finalmente, a través del **quinto agravio,** la recurrente plantea diversas consideraciones en torno a los efectos que, a su juicio, corresponden a la concesión del amparo.*

SEXTO. Estudio de los agravios de la parte recurrente. A continuación, se procede al estudio de los diversos argumentos planteados por la parte quejosa ahora recurrente, debiendo precisarse que los mismos serán analizados en un orden distinto al propuesto, por razón de método.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

1. Primeramente se atiende a lo planteado en el agravio tercero, en relación con la negativa del amparo por lo que hace a la aducida violación a la garantía de legalidad, efectuada en la demanda inicial de garantías.

En efecto, tal y como ha sido sostenido reiteradamente por este Alto Tribunal, el análisis de las cuestiones vinculadas a la garantía de legalidad tributaria debe efectuarse previamente a las restantes de justicia fiscal, tuteladas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL"[6].

La parte quejosa ahora recurrente combate la negativa de la sentencia recurrida, e insiste en que se vulnera el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al considerar que el legislador incumplió con su obligación de precisar en la ley los elementos del tributo, toda vez que al establecer el sistema de deducción denominado *"costo de lo vendido"*, en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, Tercero del Decreto, fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, omite precisar con claridad los siguientes conceptos:

---

[6] Tesis de jurisprudencia P./J. 77/99, establecida por el Tribunal Pleno en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página 20, cuyo texto se transcribe a continuación: "Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material".

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Cómo se determina o calcula la deducción que se refiere al *"costo de lo vendido"*, es decir, el método para llevar a cabo esta deducción.

- En el artículo 45-A no se entiende lo que significa la previsión legal en la que se menciona que *"en todo caso"* el costo de mercancías se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de su enajenación.

- Asimismo, en el numeral antes citado, tampoco se define en qué consisten los sistemas: *"de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados",* o bien *"el sistema de costeo directo con base en costos históricos"*.

- En el artículo 45-B, fracción II, no se dice cuáles son *"los gastos que se consideran para adquirir o dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas".*

- En el artículo 45-C, fracción II, no se define lo que debe entenderse *"por remuneraciones o gastos que deben considerarse directamente relacionados con la producción y prestación de servicios",* ni por el enunciado relativo a que los conceptos que se mencionan guarden *"una relación indirecta con la producción"* y cómo se podrá determinar la *"proporción a la importancia que tengan en dicha producción"*, a fin de calcular el costo de lo vendido.

- El artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a la aplicación del mismo procedimiento durante cinco años, sin decir a cuál de ellos se refiere, lo que trastoca la garantía de legalidad ya descrita.

- El artículo 45-G no menciona en qué consisten los métodos de valuación de inventarios *"primeras entradas primeras salidas", "últimas entradas primeras salidas", "costo identificado", "costo promedio"* y *"detallista",* así como qué significa el enunciado que establece que al utilizar algunos de los dos primeros métodos mencionados, se deberá llevar por cada tipo de mercancía de manera individual *"sin que se pueda llevar en forma monetaria".*

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- El numeral antes citado establece la obligación de valuar inventarios conforme al método denominado costo identificado cuando los contribuyentes que enajenen mercancías cuyo costo exceda de $50,000.00 (cincuenta mil pesos 00/100 M.N.), sin embargo no señala las excepciones a la regla general.

- De lo dispuesto en el artículo 45-H no es posible advertir el procedimiento que se debe aplicar cuando el costo de la mercancía sea superior al del mercado, ya que en este supuesto se menciona que para ello deberá atenderse a *"el de reposición", "el de realización"* o *"el neto de realización".*

- Qué debe entenderse por el concepto *"inventarios perpetuos"* que se establece como sistema de control de inventarios en el artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Respecto de la compra y venta en abonos, la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece el procedimiento para determinar el costo de lo vendido susceptible de deducción.

- Finalmente, en lo que atañe a las disposiciones transitorias, se considera que éstas transgreden el principio de legalidad, al no señalar el legislador lo que debe entenderse por el enunciado relativo a que tratándose de contribuyentes que no opten por acumular inventarios, se considerará *"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",* así como respecto del concepto *"inventario físico"* y si en éste el contribuyente debe considerar lo que tiene físicamente en su poder únicamente o, también debe incluir aquello que no está en este supuesto, asimismo qué tratamiento deberá otorgarse a las mercancías obsoletas o de lento movimiento para efecto de determinar el costo de lo vendido.

Previamente al análisis de los planteamientos que hace valer la promovente del juicio de garantías, ahora recurrente, se considera conveniente destacar que las deducciones en materia fiscal, concretamente, en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las personas morales con actividades empresariales, del régimen general, son aquéllas denominadas por la doctrina como

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

“controlables”, mismas en las que la deducibilidad depende del cumplimiento de ciertas normas o formalidades que corresponde a la administración de la empresa vigilar que invariablemente se cumplan; así, este tipo de conceptos pueden no ser deducibles si falta alguno de los requisitos señalados por la ley o la autoridad administrativa mediante reglas de carácter general.

En este tenor, cabe señalar que las deducciones implican una disminución del importe de la base gravable del tributo, con el propósito de cumplir fines de política económica y social, conformándose por erogaciones que se pueden descontar para fijar la utilidad fiscal de una empresa, las cuales pueden ser de carácter ordinario, extraordinario o imprevisto.

Conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se impugna, los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de determinar la base gravable, tales como el costo de lo vendido, los gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito, entre otros.

El numeral en comento prevé:

> “Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:
>
> I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
>
> II. El costo de lo vendido.
>
> No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes,

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (DEROGADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

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

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.
>
> Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley."

En estos términos, los conceptos deducibles que se establecen en la ley se efectúan y reconocen en la medida en que trasciende al objeto del impuesto, mismo que en la especie consiste en la obtención de ingresos por la actividad que desarrolla el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por tanto, las deducciones fiscales en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta constituyen el reconocimiento de alguna erogación susceptible de disminuirse de los ingresos acumulables, a fin de determinar la utilidad fiscal y, por ende, la base gravable de aquél que consiste en el resultado fiscal, al cual se le aplica la tasa correspondiente, conforme lo establece el artículo 10 de la ley respectiva.

Expuesto lo anterior, procede el análisis del problema de constitucionalidad planteado.

El artículo 31, fracción IV, constitucional, establece:

> "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
> (…)
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Del precepto constitucional transcrito, se desprenden los siguientes principios que rigen en materia tributaria:

a) El Estado tiene la obligación de destinar las contribuciones al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios.

b) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

c) Las contribuciones deben estar previstas en una ley.

De lo que antecede, es menester destacar el principio tributario de legalidad, que se ha precisado en el estudio relacionado con el segundo agravio, por ser de suma importancia para informar la decisión que al respecto sustentará esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Pleno de este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha determinado que aquél consiste en que los tributos sean establecidos mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal) y en que los elementos esenciales de aquéllos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, también se encuentren consignados en la ley (aspecto material); todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En ese contexto, atendiendo a la finalidad y a la garantía de seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a través del principio de legalidad tributaria, la observancia de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación, así como en su recaudación y, por otra, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál será la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cuándo se realizará el pago respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer con certeza qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra.

Bajo esta perspectiva, es indudable el carácter esencial que como elemento del tributo reviste la base gravable, por el papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de la obligación tributaria en general, razón por la cual constituye un elemento al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, esto es, debe ser regulado por una ley expedida por el Congreso de la Unión.

También, el Tribunal Pleno ha sostenido criterio en el sentido de que en la ley deben estar previstos los elementos esenciales del tributo, en debida observancia al principio de legalidad y, es posible que a su vez el ordenamiento jurídico encomiende a la autoridad fiscal o a alguna otra de carácter administrativo, la fijación de uno o más componentes de la base imponible, siempre y cuando, en la propia disposición legal se establezcan con precisión los lineamientos que

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

delimitarán el margen de actuación de aquéllos, con la finalidad de proporcionar certeza jurídica al gobernado respecto de la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate.

En otras palabras, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, también es jurídicamente correcto que la letra de la norma primaria pueda depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Al respecto la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio de referencia en la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 111/2000, visible en la página 392, Tomo XII, diciembre de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo rubro es el siguiente: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL"[7].

[7] La mencionada tesis de jurisprudencia establece lo siguiente: "Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En este orden, la remisión sobre el mecanismo que permita a la autoridad respectiva la obtención del componente o componentes de la base gravable, no origina por sí mismo, vulneración al principio de legalidad tributaria, ya que puede ocurrir que la actividad encomendada al órgano estatal se reduzca a la constatación de datos o indicadores económicos y financieros cuya naturaleza es estrictamente técnica.

Al respecto, es aplicable la tesis 2ª. CLXX/2002, de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se localiza en la página doscientos ochenta y uno, tomo XVI, diciembre de dos mil dos, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, y establece: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA"[8].

---

legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias."

[8] El texto de dicha tesis se transcribe a continuación: "Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación, de especial relevancia resulta distinguir si la actividad encomendada al respectivo órgano del Estado se limita a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De una de las ejecutorias que dio lugar a esta tesis (amparo en revisión 425/2001, fallado en sesión de dieciséis de agosto de dos mil dos), interesa transcribir las siguientes consideraciones:

> "Ahora bien, en abono a lo anterior, conviene señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República ha sostenido que ésta implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Sirve de apoyo a lo anterior la tesis

---

respectiva obligación tributaria. En la primera hipótesis, que acontece cuando el legislador establece que un órgano técnico obtendrá el valor que revele en un momento específico a cuánto asciende una variable económica, debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a levantar de la realidad económica ese valor, lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad. En cambio, en la segunda hipótesis antes precisada, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio tributario de legalidad, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

jurisprudencial que lleva por rubro, texto y datos de identificación:

‘LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.’ (resulta innecesaria su transcripción).

En este contexto, cabe agregar que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria, es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.

En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean la respectiva liquidación tributaria, resulta necesario que la autoridad administrativa cuantifique el valor de la base gravable, para acatar el principio de legalidad tributaria será necesario que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma que no quede lugar para su actuación arbitraria.

En el segundo caso, que acontece generalmente cuando a un órgano técnico se encomienda el cálculo de un valor que constituye un parámetro general que puede incidir en el monto de la base gravable o en el de una obligación tributaria accesoria, de especial relevancia resulta reconocer si la actividad encomendada a la autoridad se limita a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico levante diversos datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de los mismos,

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

obtenga el valor que trascenderá al monto de la respectiva obligación tributaria.

En la primera hipótesis, que se actualiza cuando el legislador establece que la autoridad administrativa debe obtener un valor que revele en un momento específico a cuánto asciende una variable económica, debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que se seguirá para conocer su valor, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto de aquél, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limitará a levantar de la realidad económica el valor respectivo, el cual se debe obtener conforme a los mecanismos idóneos que permitan conocerlo fehacientemente, lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela la realidad económica, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se pretende valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución representa para los gobernados.

En este supuesto, entonces, no es necesario que el legislador establezca el procedimiento que debe seguir la autoridad para conocer el referido valor. Para acatar el principio de legalidad tributaria bastará que en un acto formal y materialmente legislativo se precise cuál es el fenómeno económico cuyo valor debe recogerse del mercado y que, por su naturaleza, no requiere de un procedimiento mediante el cual se comparen datos observados a lo largo del tiempo, sino simplemente atender a un específico y determinado momento.

Lo anterior sin desconocer que, en todo caso, el órgano técnico respectivo puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de la realidad económica.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En el segundo caso, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué reglas regirán la actividad del órgano técnico, pues el valor que revela este instrumento estadístico deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar valores del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es precisamente la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable la previsión en un acto formal y materialmente legislativo del procedimiento al cual se debe sujetar la entidad o dependencia del Estado que lleve a cabo la respectiva cuantificación o comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida la actuación caprichosa o arbitraria del respectivo órgano técnico y que, además, genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias, lo que ha llevado a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitir, entre otras, las tesis jurisprudenciales que llevan los siguientes rubros, texto y datos de identificación:

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).’ (resulta innecesaria su transcripción).

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.’ (resulta innecesaria su transcripción).

Como se advierte de las tesis jurisprudenciales antes transcritas, esta Suprema Corte de Justicia ha estimado que tratándose de los valores del Índice Nacional de

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> Precios al Consumidor, en virtud de que los mismos son cuantificados por un órgano técnico del Estado, para acatar el principio de legalidad tributaria resulta necesario que se establezca en un acto formal y materialmente legislativo cuál es el procedimiento que debe seguir la autoridad para comparar los valores observados en diferentes momentos en el tiempo; sin embargo, tales criterios no resultan aplicables respecto del procedimiento para obtener el precio estimado de las mercancías a importar, ya que, por una parte, la actividad que para tal fin desarrolla el órgano técnico se limita a levantar, como su nombre lo indica, un valor que el mercado refleja en un momento preciso, sin necesidad de realizar comparaciones de valores reflejados a lo largo del tiempo.
>
> En tal virtud, la circunstancia de que el legislador no haya establecido qué procedimiento debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para calcular los precios estimados de las mercancías que se importen al territorio nacional, los que sirven para la aplicación del sistema de depósitos en cuentas aduaneras de garantía y no trascienden en manera alguna a la base gravable del impuesto a la importación, no conlleva una violación al principio de legalidad tributaria, pues para obtener dichos valores la referida autoridad administrativa debe limitarse a recoger del mercado, atendiendo a los métodos estadísticos idóneos, el valor que corresponde a la mercancía respectiva y, en todo caso, la posibilidad de que se incurra en un incorrecto levantamiento de datos constituye una cuestión de indebida aplicación de la ley que se traduce en una violación a los derechos fundamentales garantizados en el artículo 16 constitucional, pero no al principio tributario de legalidad tutelado en el diverso 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental ni a la reserva de ley que dicho principio conlleva.”

De la transcripción de mérito, se infiere que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que, en materia tributaria, se cumple el principio de reserva legal cuando la ley contenga la regulación en detalle de los elementos de la contribución, para lo cual basta que fije los métodos, las reglas generales y los parámetros dentro de los cuales puede actuar la autoridad exactora.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Asimismo, es posible advertir de la ejecutoria y tesis invocadas, que no cualquier remisión de la ley a la autoridad administrativa para que determine un sistema o mecanismo necesario para la cuantificación del tributo debe entenderse contrario a los principios de legalidad y reserva de ley, pues es aceptable desde el punto de vista constitucional que se le permita intervenir en el señalamiento de directrices o principios para fijar la base del impuesto, cuando se trata de materias técnicas o de indicadores económicos o financieros cuya expresión aritmética no pueda incorporarse al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias propias del momento, y lugar en que se realiza el hecho imponible o generador de la obligación fiscal.

Corrobora la conclusión que antecede los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal, de rubro siguiente: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN”[9] y “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN

[9] Tesis: P. XLII/2006. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Página: 15, cuyo texto se transcribe a continuación: “El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.”

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS”[10].

Por tanto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que en el principio de legalidad tributaria, como criterio formal sobre la producción normativa, la reserva de ley es flexible y relativa, ya que aun cuando los elementos esenciales de la contribución así como los lineamientos y parámetros que han de regir al respecto deben contenerse en una ley, es admisible la colaboración de diversas normas, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o, por la propia ley de la materia y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, como acontece en relación con las variadas reglas que rigen en el campo financiero.

A la luz de las consideraciones precedentes, corresponde analizar los preceptos jurídicos que se relacionan con el sistema de deducción denominado ***“Del costo de lo vendido”,*** previsto en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I, 86, fracciones V y XVIII, Tercero del Decreto, fracciones IV y IX, estas últimas en lo conducente, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, normas vigentes a partir del primero de enero de dos mil

[10] Tesis: P. XLIII/2006, cuyo texto se transcribe a continuación: “Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que en una norma transitoria de una ley puede válidamente contenerse una contribución o sus elementos esenciales, porque forma parte integrante de aquélla y no puede ser considerada como ajena o de distinta naturaleza o jerarquía, sin que en estos supuestos se vulnere el referido principio constitucional, ya que la técnica legislativa empleada no hace por sí sola inconstitucional a la disposición transitoria, salvo que en la ley no se regulen todos los elementos esenciales del tributo respectivo.” (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Tesis: P. XLIII/2006. Página: 13).

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cinco, en relación con el artículo 10 del mismo ordenamiento jurídico, numerales que establecen:

> "Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.
>
> El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.
>
> El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:
>
> I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
>
> El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.
>
> Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley."

> "Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:
> (…)
> II. El costo de lo vendido.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.”

“Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

“Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.”

“Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.”

“Artículo 45-D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley.”

“Artículo 45-E. Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.”

“Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.”

“Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
III. Costo identificado.
IV. Costo promedio.
V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.”

“Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.”

“Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.”

“Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:
(…)
V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
(…)
XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.
Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.”

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> 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 valuar 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 puede observarse de lo anterior, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el resultado fiscal, entre otras cosas, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley; en tal virtud, las deducciones constituyen un componente o elemento de la base gravable del tributo en comento; por otra parte, el artículo 29, fracción II y demás disposiciones del mismo ordenamiento jurídico, preceptos reclamados en el juicio de garantías, prevén que uno de los conceptos deducibles que se considerará para determinar la base gravable del impuesto en cuestión (resultado fiscal) será: ***“el costo de***

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

lo vendido”, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

1° Los sujetos pasivos podrán deducir de los ingresos acumulables que se obtengan conforme a la ley, el costo de lo vendido, concepto que en sí mismo, conlleva el cómo se determina, puesto que en términos generales es posible comprender que versa sobre los costos de producción o adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajena y que le generan ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo incurrido por la prestación de servicios respectivos; sin que dentro de dicho concepto se puedan comprender los activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, títulos valor (artículo 29, fracción II).

2° El costo de lo vendido se determinará tomando en cuenta el inventario inicial, determinados elementos y el inventario final del ejercicio, conforme a dos hipótesis distintas: aplicando el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el sistema de costeo directo sobre la base de costos históricos (artículos 45-A, 45-B, 45-C, Tercero del Decreto, fracción IX).

En estos términos, de una interpretación sistémica de lo dispuesto en los artículos 45-A, 45-B, 45-C y Tercero del Decreto, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible advertir que al señalarse que el inventario físico de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, servirá de base para los subsecuentes y, al propio tiempo, se establece que debe considerarse el ***“costo de las mercancías que se enajenen, así como las integren el inventario final”,*** así como los elementos que deberán tomarse en cuenta, la deducción en comento, conforme al ordenamiento jurídico antes citado, se determina de la siguiente manera:

- Inventario inicial o base (inventario final de 2004)
  (MÁS)
- Costo de producción o adquisición de mercancías –compras y gastos– (elementos que lo integran).
  (MENOS)
- Inventario final
  (IGUAL)
  COSTO DE LO VENDIDO (susceptible de deducción)

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En relación con lo anterior, cabe señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, reglas 3.4.16 y 3.4.17, así como en la diversa Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución mencionada en primer término, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de marzo de dos mil seis, regla 3.4.48, se mencionan algunas precisiones respecto de la aplicación, en general, de la deducción en comento, disposiciones que en el mismo orden señalan:

> "3.4.16. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.
>
> Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos."
>
> "3.4.17. Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:
>
> Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.
> El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

de 2005 y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio."

"3.4.48. Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, a conceptos distintos de los procesos productivos, podrán deducir el costo de los mismos como gasto del ejercicio en el que se realicen, siempre que el monto de dichos gastos, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del ISR y además cumplan con los requisitos que establece la citada Ley para su deducción."

3° Asimismo se prevé que *"en todo caso"* la deducción será aplicable en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, es decir, señala el momento en que procede aplicar dicha disminución de la base gravable, situación que incluso es lo inherente al costo de venta y, por ende, otorga certeza al contribuyente al cumplir su obligación fiscal, sin dejar al arbitrio de la autoridad esa determinación.

4° En los artículos 45-B a 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen diferentes categorías de contribuyentes y los elementos que éstos deben considerar para determinar el costo de lo vendido para efectos fiscales, dichos contribuyentes son:

a) El artículo 45-B rige a los que realizan actividades comerciales.

b) El artículo 45-C regula a los que realizan actividades distintas a las comerciales, esto es, los que realizan actividades industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas así como prestación de servicios.

c) El artículo 45-D hace alusión a los que residan en el extranjero y que tengan establecimiento permanente en el país.

d) El artículo 45-E se refiere a aquéllos que lleven a cabo operaciones de venta a plazos o arrendamientos financieros y decidan acumular como ingreso del

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> ejercicio los pagos cobrados o la parte exigible en el mismo.

Por lo que hace al último inciso, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en las reglas 3.4.23 y 3.4.24, se precisa lo siguiente:

> "3.4.23. Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 18, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del ISR, hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la fracción V del artículo Tercero del Decreto citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.
>
> Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan."
>
> "3.4.24. Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 que realicen enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la Ley del ISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.
II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.

III. El costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate, será el monto que se obtenga de multiplicar a los ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo, el cociente que se obtenga conforme a la fracción II de esta regla.

Lo dispuesto en esta regla, también será aplicable a aquellos contribuyentes que no hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 de esta Resolución, únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1 de enero de 2005 y para aquellos que inicien actividades en el citado ejercicio. En estos casos para determinar el cociente a que se refiere la fracción II de esta regla, únicamente considerarán el costo de lo vendido deducible y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio."

5° Por otra parte, los artículos 45-F a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalan el periodo de aplicación del sistema para determinar el costo de lo vendido, métodos de valuación de inventarios, el costo de la mercancía que deberá tomarse en cuenta cuando el valor de aquélla sea superior al precio del mercado o de reposición y cómo se deducirá el costo en un supuesto específico, puesto que en dichos numerales se prevé:

a) El **artículo 45-F** impone la obligación de aplicar el mismo sistema de determinación del costo de lo vendido en cada ejercicio por un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse de acuerdo con los requisitos que fije el Reglamento de la Ley y queda prohibida la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.

b) El **artículo 45-G** establece que los contribuyentes deberán aplicar durante un periodo de cinco años el mismo método de valuación de inventarios; siendo posible que elija dentro de los siguientes:

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- Costo identificado.
- Costo promedio.
- Detallista.

Concretamente en relación con el método detallista y su forma de aplicación cuando el contribuyente tiene diversos tipos de mercancías, en la Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 y sus anexos 7 y 8, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecisiete de marzo de dos mil cinco, regla 3.4.31 (regla que se reproduce en los mismos términos con el número 3.4.22 en la Resolución Miscelánea de 2005), se dice lo siguiente:

"3.4.31. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 45-G de la Ley del ISR, los contribuyentes que tengan inventarios por los que en los términos de dicho precepto legal se encuentren obligados a emplear el método de costo identificado y además tengan inventarios que no se encuentren en el supuesto previsto en la citada disposición, podrán utilizar para valuar los inventarios que no se encuentren en el supuesto del tercer párrafo del precepto citado, cualquiera de los otros métodos de valuación establecidos en el mencionado artículo."

c) El **artículo 45-H** prevé el mecanismo que se aplicará cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición.

d) El **artículo 45-I** señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (bienes accesorios de la prestación del servicio).

En relación con el último inciso, es menester señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.4.20, se menciona:

"3.4.20. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, según corresponda, y que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 45-I de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés, para determinar el costo de lo vendido deducible de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del citado Título II de la misma Ley, correspondiente a la enajenación de los bienes o prestación de servicios a que se refiere esta regla, podrán determinar dicho costo a través de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de producto o mercancías, las unidades y precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:

I. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al inicio del ejercicio.

II. De las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuadas durante el ejercicio.

III. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al final del ejercicio.

El costo de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, suministrados para la enajenación, producción o prestación de servicios, será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan conforme a las fracciones I y II de esta regla, la cantidad que corresponda a la fracción III de la misma.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en la que termine el ejercicio, en los términos de la fracción V del artículo 86 de la Ley del ISR."

6° En el **artículo 86, fracciones V y XVIII**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén dos obligaciones de los contribuyentes relativas a: formular estados financieros, levantar inventarios de existencia a la fecha en que termine el ejercicio y llevar un **control de inventarios de mercancías**, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al **sistema de inventarios perpetuos**, o bien, uno diverso, siempre que observe las reglas de carácter general que emita la autoridad fiscal.

A este respecto cabe señalar que el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, prevé en qué consiste el sistema de control de inventarios a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que establece:

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

"Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:
(…)
IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros."

Asimismo, cabe destacar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.4.21, se dice:

"3.4.21. Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con la fracción V del artículo 45-G de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:
I. Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.
II. Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.
El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma."

7° Por lo que se refiere al **artículo Tercero del Decreto, fracciones IV y IX,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de dichas disposiciones se desprende:

- La fracción IV prevé la regla general que prohíbe a los contribuyentes deducir las existencias en inventarios que tuvieran al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y establece que aquéllas existencias de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no podrán ser considerados en el costo de lo vendido debiendo utilizar el sistema de primeras entradas primeras salidas hasta agotar existencias a dicha fecha.

- La fracción IX establece la obligación de los contribuyentes de levantar un **inventario físico** de sus mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, es decir, como su nombre lo indica, el inventario físico **consiste en hacer un recuento de todas las mercancías propiedad de la empresa al cierre del ejercicio fiscal de que se trate**, mismo que se valuará utilizando el método primeras entradas primeras salidas y servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar.

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan el sistema de deducción denominado ***"del costo de lo vendido"***, en síntesis, establecen: los sujetos a los que se refiere el sistema; cómo se determinará el costo de lo vendido susceptible de deducción; los sistemas bajo los cuales los contribuyentes deberán determinar el costo de lo vendido, a saber: de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el de costeo directo sobre la base de costos históricos; cuándo se aplicará la deducción respectiva, esto es, en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven por la enajenación de los bienes de que se trate; los elementos que considerarán los contribuyentes, para determinar el costo de lo

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

vendido; el sistema que deberá aplicarse para el control de inventarios (Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación); los métodos de valuación de inventarios; el periodo durante el cual, el contribuyente, debe aplicar el mismo procedimiento para determinar el costo de lo vendido, así como el método de valuación de inventarios que elija.

Así, en los preceptos jurídicos relativos se señalan los elementos y directrices o parámetros para la aplicación del mecanismo de deducción correspondiente, tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal; en el entendido de que aun cuando no se definen algunos conceptos que se utilizan en el texto legal ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

1°. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.

2°. Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que la primera que se ha mencionado proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que con ciertos matices son consideradas para efectos fiscales, puesto que no debe perderse de vista que en materia de contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son trasladados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.

En este tenor, la obligación de que la empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales, quien tiene conocimientos técnicos y especializados que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

La Norma de Información Financiera A-1, denominada ***"estructura de las normas de información financiera"***, vigente a partir del primero de enero de dos mil seis, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, en los párrafos números 3 y 4 señalan:

"La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> "La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros (…)."

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción *"Del costo de lo vendido"*, evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y además con el objeto esencial de que cuando se determine el monto al que asciende la deducción del costo en ventas, se establezca objetivamente y de acuerdo a la realidad económica en que se encuentre la empresa, atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo en la realización del hecho imponible, toda vez que no debe perderse de vista que los conceptos y procedimientos que se mencionan en el texto legal, mismos que integran los lineamientos y parámetros que debe observar la autoridad fiscal y el contribuyente, se encontraban previstos en el Boletín C-4 "Inventarios" de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, como puede observarse de la siguiente transcripción:

> "C-4. INVENTARIOS.
> Introducción.
>
> (1) En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.
>
> (2) Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los de éste, tomaron muy en cuenta

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

conceptos expresados en el boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera' que se reproducen a continuación.

'Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz'.

'Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses'.

'(…) considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto (…)'.

'Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad'.

(3) Innumerables comentarios se recibieron en la Comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín de Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costo directo.

(4) Nuestro grupo, orientado por los conceptos del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera' y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del Costo Directo.

(5) Creemos firmemente que en la técnica contable abundan reglas de carácter alternativo y las empresas tienen derecho a seleccionar las más convenientes, de acuerdo a sus características peculiares, siempre y cuando se siga una política consistente y se proporcione información suficiente a los lectores de los estados financieros.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Alcance del Boletín.

(6) Las reglas particulares de aplicación de contabilidad que se mencionan en este boletín, se referían a empresas industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etc., que por reunir características especiales serán objeto de estudios complementarios.

Concepto.

(7) El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

(8) Los artículos de mantenimiento que no se consuman durante el ciclo normal de operaciones y los que se utilizarán en la construcción de inmuebles o maquinaria no deben clasificarse como activo circulante.

Reglas de valuación.

Antecedentes.

(9) Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad, enunciados en el boletín referente al 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera':

'Periodo contable.- (…) Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren: (…) En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen'.

'Realización.- (…) Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados (A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos. (B) cuando han tenido lugar

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios'.
'Valor histórico original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente (…)'.

Consistencia. Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo (…)'.

Costo.

(10) Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios son: el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan y en su registro habrá que cuidar los siguientes aspectos:

Materia prima y materiales.

(11) Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros acarreos, etc. Por lo que se refiere a materiales, debemos entender artículos tales como: refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etc.

Mercancías en tránsito.

(12) Los artículos que se compren libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

Anticipos a proveedores.

(13) En ocasiones, por las características o la demanda de ciertos productos, los proveedores exigen a sus clientes anticipos a cuenta de sus pedidos. Las empresas que tengan que efectuar desembolsos por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica, siempre y cuando se refieran al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

Costo de producción.

(14) Representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

(15) Se puede decir que cada empresa de acuerdo con su estructura y características, elige los sistemas necesarios para determinar su costo de producción, no siendo factible, por lo tanto, establecer reglas a este respecto. Sin embargo, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar el costo de producción, sino llevarse directamente a resultados, tales como:

a) Capacidad de producción no utilizada. En ocasiones, por diversas circunstancias, algunas empresas industriales operan a un grado inferior de su nivel normal de producción, o bien parte de sus instalaciones están ociosas, ocasionando con esto, que ciertos gastos distorsionen el costo de producción. Como esta situación es difícil de precisar en la práctica, es necesario que en las empresas se recurra a la asesoría de sus técnicos, para cuantificar el importe que debe cargarse a los resultados. Entre los factores que pueden tomarse en cuenta están: a) la capacidad práctica de producción, b) los volúmenes de producción presupuestados y c) la producción real obtenida.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

b) Castigos de inventarios. Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar: estimaciones para posibles artículos obsoletos o de lento movimiento.

c) Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc., por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

Producción en proceso.

(16) Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por tanto, los artículos que aun no estén terminados se valuarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

Artículos terminados.

(17) En este concepto comprende aquéllos artículos que se destinarán preferentemente a la venta dentro del curso normal de las operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación, deben formar parte del inventario al costo que les corresponda. Esta misma situación opera para las mercancías en demostración o a vistas.

Sistema de Valuación.

(18) En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los sistemas se refieren a: (1) costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que éstos sean de

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

características fijas o variables en relación al volumen que se produzca y (2) costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

(19) Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias las empresas pueden obtener información mas acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que se explican posteriormente.

Costo absorbente.

(20) Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La designación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

Costeo directo.

(21) En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

(22) Como puede apreciarse, en este sistema, para determinar el costo de producción no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

(23) La segregación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características semivariables, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.

(24) Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

Costos históricos y predeterminados.

(25) Como se explica en párrafos anteriores, el sistema de costos puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados, siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Costos históricos.

(26) El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos predeterminados.

(27) Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:

a) Costos estimados. Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

b) Costos estándar. Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

Métodos de valuación.

(28) Tanto para costeo absorbente como para costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

Costo identificado.

(29) Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

Costo promedio.

(30) Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o productos.

Primeras entradas primeras salidas.

(31) El método 'PEPS' se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

(32) Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

(33) A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

Últimas entradas primeras salidas.

(34) El método 'UEPS' consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

(35) Como en el caso del sistema 'PEPS', el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.

(36) A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

Detallistas.

(37) En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

(38) Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

(39) Para tener un adecuado control del método de detallistas, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

(40) Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.

b) Agrupación de artículos homogéneos.

c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.

d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Selección del sistema o método.

(41) Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación que más se adecuen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

(42) Los sistemas y métodos que se apliquen pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones, según se explicó en los párrafos precedentes, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional, como lo marca el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, a que hace referencia el Boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera'.

Modificaciones a la Regla de valuación.

(43) Tomando en cuenta los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el principio de realización que indica que: 'Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuántica se consideran por ella realizados: (…) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

efecto puede cuantificarse en términos monetarios', que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

(44) Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que: (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.

(45) El concepto de costo ya fue comentado, por lo que a continuación nos referimos únicamente al valor de mercado, de realización y neto de realización:

a) El término mercado, debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o producción según sea el caso y éste puede obtenerse de la siguiente manera: de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.

b) El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de ventas, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.

c) El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

(46) Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que esté implementado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, cuando se está manejando la operación sobre bases de costeo directo.

(47) El objeto de ajustar el costo del inventario según los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al de valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

(48) Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, a continuación se muestra un ejemplo, obtenido del libro 'Montgomery's Auditing'.

(49) (…)

(50) Lo más común es aplicar las alternativas anteriores a cada renglón del inventario; sin embargo, cuando la producción culmina en un solo tipo de artículo, la aplicación debe hacerse al importe total del inventario.

(51) Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

(52) Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada reglón del inventario.

(53) También las pérdidas motivadas por el valor de mercado que afectan a pedidos que se hubieren aceptado en firme, por mercancía o materiales que se encuentren en tránsito, deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.

(54) Por otra parte, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una pérdida del ejercicio.

(55) Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriormente expuestos, pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Reglas de Presentación.

(56) Los principios que se deben tomar en cuenta para presentar la información de inventarios, de acuerdo con el Boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera' son:

'Revelación suficiente. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.'

'Importancia relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles a ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.'
'Consistencia. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evaluación y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.'

(57) Por la naturaleza de cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate de empresas industriales o comerciales (materias primas y materiales; producción en proceso y artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito).

(58) En virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método a que están valuados,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

(59) En el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

a) El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.

b) El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variables de distribución y venta.

c) El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará utilidad marginal, para distinguirla del término utilidad bruta.

(60) Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro e inventarios y en los resultados de la empresa.

(61) Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, reverenciándolos con el pasivo correspondiente.

(62) En empresas industriales cuya capacidad de producción o mano de obra no se utiliza en su totalidad, el efecto registrado en gastos, según lo comentado en el capítulo de REGLAS DE VALUACIÓN, deberá destacarse en el estado de resultados, siempre y cuando su monto sea de importancia.

(63) Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos, es el de proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias.”

Del Boletín C-4 se desprende lo siguiente:

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Cómo se determina el importe del costo de ventas o costo de adquisición de la mercancía entregada en venta: sumando el importe del *"inventario inicial"* más el importe de las *"compras netas"* y restando a esta suma *"el inventario final de mercancías"* (punto número 10).

- Sistemas que se utilizan para la determinación del costo de ventas o costo de adquisición: costeo absorbente, costeo directo, costos históricos y predeterminados, cuáles son los gastos fijos y variables (puntos números 20 a 27).

- Cuáles son los gastos que se consideran para adquirir o dejar la mercancía en condiciones de ser enajenada (puntos números 14 a 17).

- Cuáles son las remuneraciones y gastos que deben

- prestación del servicio, así como la relación indirecta que alguno de los gastos puedan tener con la producción y, en su caso, la proporción que debe considerarse para el efecto de determinar el costo de lo vendido (puntos números 18 y 23).

- La importancia de que una vez que la empresa seleccione el sistema de determinación del costo de lo vendido y método de valuación que más se adecue a sus características, aquéllos sean aplicados en forma consistente, es decir, que permanezcan en el tiempo y, asimismo señala cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación con el ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa (puntos números 9, 41, 42, 56 y 60).

- Se menciona en qué consisten los métodos de valuación de inventarios: primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio y detallista, así como el porqué en los dos primeros métodos no se pueden llevar en forma monetaria, puesto que en ambos se realiza el manejo físico de los artículos, que no necesariamente coincide con la forma en que se valúan (puntos números 28 a 43).

- El procedimiento que debe aplicarse cuando el costo de la mercancía sea superior al del mercado: valor de realización, valor de reposición, valor neto de realización (puntos números 44, 45 y 46).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Qué constituye el rubro de inventarios de una empresa: los bienes destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones (punto número 7).

- Se menciona cómo debe considerarse la mercancía en tránsito y que no se encuentra en poder del contribuyente, así como tratándose de mercancía obsoleta o de lento movimiento, para determinar el costo de lo vendido (puntos números 12 y 43).

Así, del contenido del Boletín C-4 se desprenden una serie de normas técnicas y criterios o parámetros para llevar la contabilidad de un negocio, en el rubro de inventarios, los cuales son emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la finalidad de establecer lineamientos que orienten adecuadamente el análisis y consulta de la información financiera en beneficio de la empresa (administración, planeación, dirección, control y recursos financieros).

En esta tesitura, los principios de referencia son parámetros o lineamientos a seguir, que derivan de la obligación legal de las empresas de llevar contabilidad financiera, técnica cuya aplicación requiere conocimientos especializados propios de la materia por lo que dichos principios garantizan, por una parte, información financiera uniforme y general y, por otra, generan seguridad en el contribuyente en el momento de deducir el costo de lo vendido y determinar los derechos y obligaciones dentro de un marco legal.

Por tanto, con base en lo expuesto, esta Primera Sala considera que el sistema de deducción ***"Del costo de lo vendido",*** previsto en diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, no transgrede el principio

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

tributario de legalidad, que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que, como quedó asentado en las tesis y ejecutorias de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación insertadas con antelación, el debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

En efecto, como se ha mencionado en líneas precedentes, en materia tributaria es posible que la ley formal no contenga la regulación a detalle de los elementos del tributo, por tanto, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, por ende, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versan sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporarla al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal.

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta aspira a ser la expresión de fidelidad y exactitud de la cuantificación del hecho imponible en mayor o menor medida, situación que en la especie explica que tratándose de la deducción ***“Del costo de lo vendido”,*** el legislador en los preceptos jurídicos que lo establecen aspire que la determinación de esa deducción refleje la situación real

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

del sujeto pasivo, así como su capacidad contributiva, para lo cual, se auxilia, en general, de la técnica contable, integrada por una serie de normas y principios financieros, cuya aplicación y observancia es obligatoria para las personas que emiten esa clase de información, ello bajo la premisa fundamental de que por disposición legal constituye un deber de las empresas llevar su contabilidad.

En ese sentido, la circunstancia de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contenga la definición legal de algunos conceptos, ni se establezcan pormenorizadamente los procedimientos a que se hace en la deducción multicitada, no implica una violación al principio de legalidad, ni al diverso de reserva de ley, puesto que decir el significado de las palabras empleadas y señalar en forma detallada los mecanismos que se utilicen para la determinación del costo de lo vendido o valuación de inventarios, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica contable-financiera, cuyos principios y reglas, no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.

En tal virtud, al prever la ley de la materia los sujetos, cómo se determina la deducción del costo de lo vendido, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, es inconcuso que en el ordenamiento jurídico se establecen los diversos lineamientos que deben observarse para aplicar la deducción denominada ***“Del costo de lo vendido”,*** sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos, ya que como se ha mencionado, éstos corresponden a una ciencia cuyo alcance y

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

conocimiento genérico corresponde a la disciplina contable, de ahí que basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas; además, es necesario destacar que los métodos o procedimientos que se mencionan en la Ley del Impuesto sobre la Renta relativos a la cuestión en estudio, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo.

Sirve de apoyo a las consideraciones precedentes la tesis de jurisprudencia que establece: “ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE”[11].

En esas condiciones, el sistema de deducción del costo de lo vendido implica que los contribuyentes del Título II de la Ley del

[11] P./J. 113/99, sustentada por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 6, cuyo texto se transcribe a continuación: “Aun cuando el método de valuación sirve para la determinación del valor de los activos, ello no significa que constituya también un elemento integrador de la base del tributo. Lo anterior es así porque de conformidad con el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas el tributo se determina aplicando la tasa del 2% al valor de los activos en el ejercicio, obteniéndose éste de las reglas que para su cálculo se establecen en el procedimiento previsto por las distintas fracciones de ese numeral, que toma en cuenta promedios mensuales de activos financieros (fracción I); la actualización del saldo por deducir en el impuesto sobre la renta de activos fijos y gastos y cargos diferidos (fracción II); el monto original de la inversión de los terrenos (fracción III); y los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (fracción IV). Es decir, con esas reglas contenidas en la ley impugnada o, en su caso, con las que se obtienen de la remisión que la misma hace a otros ordenamientos legales, se determina la base del impuesto de una manera general y abstracta, aplicable, por ende, a todos los causantes del impuesto; en tanto que con la aplicación a esa base del método de valuación que el contribuyente utilice, se obtiene el valor de los activos afectos al pago del gravamen, pero de una manera particularizada que, por tanto, regirá exclusivamente a su propia situación, razón por la que ese resultado no puede integrar la base del impuesto que es de determinación previa a la aplicación del método de valuación para la fijación del monto del gravamen.”

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, lo cual, adicionalmente, no se considera inadecuado, si se parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios –a diferencia de lo que ocurre al efectuarse la enajenación de los bienes producidos o adquiridos, o bien, al presentarse el servicio-, no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes.

De esta manera, las personas morales, salvo excepciones, a partir del primero de enero de dos mil cinco, deducen las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, conforme al sistema del costo de lo vendido, esto es, hasta que se enajenen dichos bienes.

Ahora bien, respecto de la deducción de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, es menester reiterar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, han existido los siguientes sistemas:

1) Costo de ventas, el cual estuvo vigente, hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis.

2) Deducción de compras, vigente en los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro; y

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

3) Costo de lo vendido, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco.

El sistema de deducción de compras, vigente durante los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro, consiste en que el monto pagado por las mercancías, bienes y servicios, se realiza en el momento en que se adquieren o se prestan dichos servicios.

En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido posibilita a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que permite concluir que los causantes del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuentan con una mayor capacidad administrativa y, por tanto, no le son ajenos los conceptos relativos al costo de ventas.

En este tenor, la obligación de que una empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que las personas que desempeñen esa actividad deben tener conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

En tal virtud, tomando en cuenta que el mecanismo del costo de lo vendido no es desconocido para los causantes, al utilizarse cotidianamente para efectos financieros e, inclusive, servir de base para determinar la utilidad contable, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

contable, puesto que debe tomarse en cuenta que las normas, reglas y principios que integran esa materia son de observancia obligatoria para las personas que realizan esta profesión, las cuales por la dinámica que implica la contabilidad requieren de una actualización permanente y conocimiento de los cambios experimentados en el entorno bajo el cual se desarrolla la actividad empresarial, ya que indudablemente el legislador para implementar el sistema de deducción en comento, ha pretendido conjugar la seguridad jurídica del contribuyente y los avances de la técnica contable.

Es aplicable a lo precedente por identidad de razón, el criterio que señala: "ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS."[12]

Finalmente, la conclusión que antecede no implica, de ninguna manera, desconocer que pudiera resultar compleja la mecánica para determinar el costo de lo vendido deducible en el ejercicio fiscal de que se trate, al no definir la Ley del Impuesto sobre la Renta ciertos

[12] P. LXXXVIII/98, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 215, que señala: "La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

conceptos, sin embargo, esta eventualidad no puede atribuirse a un quebrantamiento del principio de legalidad tributaria, para considerar que una ley es inconstitucional, puesto que tal situación no depende de los vicios en la redacción e imprecisión de términos en que el legislador ordinario pueda incurrir, en atención a que éste no se encuentra obligado a definir todos y cada uno de los términos que en los ordenamientos jurídicos se utilizan.

Son aplicables a lo que antecede las tesis aislada y de jurisprudencia sustentadas por este Alto Tribunal, cuyos rubros, son los siguientes: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY"[13] y "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR"[14].

---

[13] El texto de dicha tesis es el que a continuación se transcribe: "Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como 'uso doméstico', 'uso no doméstico', 'uso doméstico residencial', 'uso doméstico popular' o 'uso del sector público' son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional."
(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: P. XI/96. Página: 169).

[14] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, ningún artículo constitucional exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en aquéllas, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional por no definir un vocablo o por irregularidad en su redacción, pues la contravención a la Carta Magna se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, de los artículos 14, 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En consecuencia, son infundados los planteamientos de inconstitucionalidad hechos valer en contra de las normas que regulan el sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido"***.

2. La quejosa, en su primer agravio combate las consideraciones que sustentan la negativa de la sentencia recurrida, e insiste en la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil cinco, por considerar que vulnera en su perjuicio el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que mientras a las personas morales las obliga a deducir el costo de las mercancías que adquieren o producen cuando éstas se enajenan, a las personas físicas con actividades empresariales se les permite deducir en el momento de su adquisición las mercancías, materias primas, productos semiterminados o productos terminados.

A fin de estar en aptitud de dar respuesta al planteamiento de la quejosa recurrente, 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 y que los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos de 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

---

se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean." (Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Agosto de 2005, Tesis: 2a./J. 92/2005, Página: 310).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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[15]" y "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES"[16].

---

[15] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "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.)

[16] La jurisprudencia referida establece lo siguiente: "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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 de rubro siguiente: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”[17].

---

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.)

[17] El texto de dicha tesis de jurisprudencia es el siguiente: “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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que a partir de dos mil cinco se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para volver al sistema de deducción que estuvo vigente hasta mil novecientos ochenta y seis, consistente en deducir el costo de las mercancías —el de su adquisición o el de su producción— hasta el ejercicio de su enajenación. Esta modificación fue establecida únicamente para las personas morales, por lo que las personas físicas empresarias continúan aplicando el régimen de deducción del costo de adquisición de las mercancías en el mismo ejercicio en que se efectúen los gastos que ello conlleve.

Para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, establece las siguientes razones:

> "La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que

---

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 prohibe 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.)

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido […] deducción del costo de lo vendido para personas morales.

Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada, se puede regresar a costo de lo vendido.

En ese sentido, se propone adicionar una nueva Sección III al Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se restablezcan las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

Entre los principales aspectos que se incorporan en la citada Sección III, destacan los siguientes:

Se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, estableciéndose la posibilidad de deducir el costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Se establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, adicionando los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Igualmente, se propone que los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

artículo 45-B de la Ley, consideren dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio, las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción y las inversiones también directamente relacionadas con la producción.

Tratándose de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, se establece que el costo de mercancías se determinará, conforme a lo establecido en la Ley, excepto en lo relativo al costo de las que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero. En este caso, se tomará como base para determinar el costo, el que se declare con motivo de la importación de las mercancías.

Por otra parte, se plantea la posibilidad de que los contribuyentes puedan valuar sus inventarios utilizando cualquiera de los siguientes métodos: primeras entradas primeras salidas (PEPS); últimas entradas primeras salidas (UEPS), precisando que cuando se opte por estos métodos no se podrán llevar en forma monetaria; y costo promedio. Cuando vendan mercancías o productos que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, sólo podrán utilizar el método de costo identificado, para esas mercancías.

Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer en el Reglamento de la Ley de la materia, facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías y por cada movimiento de manera individual. También, se prevé que una vez elegido el método de valuación, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> costo de los 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.
> Adicionalmente, a la opción citada se propone permitir que antes de la acumulación de los inventarios, los contribuyentes puedan deducir los saldos pendientes por deducir de los inventarios que tuvieron hasta el año de 1986.”

Por otro lado, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en el dictamen presentado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, expresó las siguientes consideraciones:

> “Deducción del costo de lo vendido para personas morales.
> Actualmente las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.
> En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.
> Por ello, esta Comisión considera adecuada la adición que se propone a efecto de se reestablecer (sic) las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.
> En efecto, en la propuesta se contienen las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, estableciéndose la posibilidad de deducir el costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Tratándose de enajenaciones a plazo o contratos de arrendamiento financiero, la iniciativa propone que los contribuyentes que hubieran optado por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la misma proporción en la que acumulen el ingreso; sin embargo, en el texto legal propuesto no se establece como determinar la citada proporción, por lo que con el objeto de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes se propone aclarar que la proporción será la que represente el ingreso percibido en el ejercicio, respecto del total del precio pactado en el caso de enajenaciones a plazo o de los pagos pactados en el plazo inicial tratándose de contratos de arrendamiento financiero.

Adicionalmente, y atendiendo a la iniciativa presentada por el Diputado Guillermo Huízar Carranza, en la cual propone incluir un método de costeo adicional al propuesto en la iniciativa del Ejecutivo, esta Comisión Dictaminadora considera necesario establecer la posibilidad de que los contribuyentes que enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, puedan valuar sus inventarios utilizando el método de detallista, estableciendo en el texto legal la base para determinar el valor de los inventarios y dejando la posibilidad de que en el Reglamento únicamente se establezca el procedimiento para efectuar el cálculo.

Derivado de lo anterior, se propone modificar también el artículo 86, fracción XVIII de la Iniciativa, con el objeto de establecer la obligación de que los contribuyentes que apliquen el método de detallista lleven un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido.

Además de lo anterior, esta dictaminadora considera necesario, que los contribuyentes puedan valuar sus inventarios utilizando el método costo identificado, debiendo subsistir la disposición en el sentido de que si éstos enajenan mercancías, que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, únicamente deberán emplear dicho método de costo identificado, lo anterior atendiendo a que, de permitirse el empleo de otros métodos de valuación implicaría que los contribuyentes incrementaran injustificadamente al valor de sus inventarios al mezclar productos de alto y bajo costo.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De igual forma esta Comisión coincide con la iniciativa del Diputado Guillermo Huízar Carranza, en la cual propone reformar la parte relativa a las deducciones autorizadas a que se refiere el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para incluir al costo de lo vendido en la fracción II, substituyendo el método de compras que se abandona.

Asimismo, en el artículo 45-I de la iniciativa a estudio hace una referencia al artículo 48-G, cuando lo correcto es que la referencia sea al artículo 45-G del proyecto, por lo que esta Dictaminadora considera adecuado modificar la citada referencia.

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 Tercero del Decreto en comento, la mecánica para determinar el índice de rotación de inventarios.

Además, se propone adicionar una fracción XXII al artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de establecer que en el caso de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, por deterioro o causas no imputables al

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> contribuyente, éstas se deduzcan en el ejercicio en el que ocurra dicha pérdida de valor. De igual forma se establece una disposición transitoria para aclara que la disposición que se propone aplica respecto de la adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente hubiese adquirido a partir del 1 de enero de 2005, toda vez que los adquiridos con anterioridad a dicha fecha y que hubiesen perdido su valor, ya fueron deducidos bajo el esquema de deducción de compras.
>
> Por último, se propone establecer una disposición transitoria con el objeto de que los contribuyentes levanten un inventario físico al 31 de diciembre de 2004, debiendo conservar la información a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se establece que los contribuyentes que tengan un inventario físico con una antigüedad de 30 días anteriores al 31 de diciembre de 2004, puedan tomar dicho inventario, siempre que se realicen los ajustes correspondientes por los movimientos que hubieran tenido durante dicho período de 30 días y que dicho inventario sirva de base para levantar los subsiguientes inventarios físicos conforme a las disposiciones legales aplicables.”

De las transcripciones anteriores se advierte que, para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, hace mención de las razones que a continuación se precisan:

- La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido;

- Se señala que las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables y que, no obstante, al deducir la adquisición de compras para efectos fiscales, se provoca una complejidad administrativa a los

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

contribuyentes. En consecuencia, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propuso retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

- Finalmente, se señala que la deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a dos dígitos y fue una medida tendente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Sin embargo, dado que las condiciones inflacionarias habrían variado, controlándose dicho fenómeno económico, sería factible regresar al costo de lo vendido.

En atención a dichas consideraciones, el Ejecutivo Federal propuso modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como adicionar una nueva Sección III al Capítulo I del Título II de dicho ordenamiento, a través de la cual se reincorporarían las reglas generales operativas del costo de lo vendido.

Asimismo, puede apreciarse que las razones expresadas por el Presidente de la República en la exposición de motivos fueron recogidas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, siendo reflejadas en sus términos en el dictamen presentado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro; precisando que la iniciativa de referencia fue modificada en lo concerniente a ciertas disposiciones del sistema de deducción, sin añadir consideración alguna en lo que respecta a la implantación de dicho esquema general.

En este mismo sentido, debe señalarse que, ni en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, fechado el once de noviembre de dos mil cuatro, ni en los debates desarrollados en ambas Cámaras del Congreso de la Unión, se hizo alguna mención adicional tendente a justificar el

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

tratamiento diferenciado del que se duele la sociedad mercantil quejosa, es decir, el por qué de la implementación del sistema de deducción únicamente para las personas morales, y no para las físicas con actividades empresariales.

Una primera aproximación a la circunstancia descrita —es decir, la apreciación de la existencia de un trato disímil, así como el hecho de que el proceso legislativo no aportaría alguna razón aparente tendiente a justificar dicha medida—, podría llevar a considerar que se está en presencia de un trato discriminatorio indebido. No obstante, ello no es así, pues atendiendo a los antecedentes legislativos relevantes en materia de impuesto sobre la renta —específicamente, a los regímenes correspondientes a personas morales, por un lado, y a las físicas con actividades empresariales, por el otro—, así como a circunstancias objetivas propias de cada uno de dichos grupos, se llega a lo siguiente:

I. A fin de resolver la problemática planteada, resulta necesario analizar los antecedentes legislativos relevantes, en lo que concierne a las razones que tuvo el legislador para prever en la Ley del Impuesto sobre la Renta regímenes distintos entre las personas morales y las físicas.

I.1. En primer término, debe atenderse a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, en la cual no se hacía distinción entre las personas morales y las físicas.

En particular, el artículo 5o. de dicho ordenamiento disponía lo siguiente:

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

CÉDULA PRIMERA.

> "ARTÍCULO 5°. Estarán sujetas al pago del impuesto en esta cédula, las personas que habitualmente u ocasionalmente ejecuten actos de comercio o exploten algún negocio industrial o agrícola."

I.2. Por su parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se distingue por primera vez a las personas morales y a las físicas, y se establece, aunque de manera incipiente la deducción del costo de lo vendido sólo para las primeras, como se advierte del artículo 20, fracción II, mismo que disponía lo siguiente:

> "ARTÍCULO 20. De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:
> […]
> II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos, determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas…"

Sobre estos temas, en la iniciativa de ley, se estableció lo siguiente:

> "CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS.
> EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.
> México, D.F., a 16 de Diciembre de 1964.
>
> INICIATIVA DEL EJECUTIVO.
> […]
> La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de los ingresos por Cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas.
> […]
> El Título III del Proyecto comprende los preceptos del impuesto al ingreso de las personas físicas, presentando el sistema propuesto características vinculadas aun con el

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> régimen anterior de gravar los diferentes ingresos separadamente y según su procedencia.
> […]
> Respecto a los ingresos procedentes de rendimientos del capital, que a un nivel inferior a $150,000.00 anuales habrán de seguirse gravando separadamente, dentro del criterio que antes se expresó de no efectuar cambios bruscos sino reformas paulatinas teniendo en cuenta las circunstancias sociales y económicas del país.
> […]
> Las asociaciones y sociedades de carácter civil y los fondos de reserva para jubilaciones de personal, que perciban productos o rendimientos de capital de los anteriormente señalados, causarán el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas establecidas para las personas físicas."

De lo expuesto se advierte que el legislador clasificó a los contribuyentes, de la siguiente forma:

A. Por su naturaleza jurídica: Personas morales y físicas.

B. Por el monto de los ingresos recibidos.

C. Por la forma cómo se obtienen los ingresos (que incluye a las capacidades administrativas de los contribuyentes).

I.3. Asimismo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta, se previó que la deducción del costo de lo vendido se aplicara a sujetos que realizaran actividades empresariales y, por ende, se aplicó tanto a personas morales como a físicas, por la homologación de cómo se obtenía el ingreso gravable, según se advierte de la exposición de motivos, que enseguida se trascribe:

> "EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TREINTA DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Se incorpora en el texto de la Ley las normas sobre costo que ya contenía el reglamento por la importancia que esta deducción tiene en las empresas.
[…]
CAPÍTULO II.
De las deducciones.
[…]
SECCIÓN II.
DEL COSTO.
En este apartado se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente en relación con costos históricos y, en caso de que dicho costo sea superior al de mercado, podrán considerarse los valores relativos al de mercado o de realización y el neto de realización, cuyos conceptos se definen ampliamente.
Se establece el procedimiento de cálculo de costo deducible en cada ejercicio que deberán ejecutar los contribuyentes que habiendo realizado enajenaciones en abonos o celebrado contratos de arrendamiento financiero, opten por acumular como ingreso del ejercicio, los abonos que efectivamente hubieran cobrado respecto de las mercancías. En este caso el costo se deducirá en la misma proporción en que los abonos cobrados se encuentren en relación con el precio total de las enajenaciones.
[…]
Cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales, determinarán el costo de las mercancías enajenadas sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio, y al resultado se deducirá el importe del inventario practicado al final del mismo.
Se establece el procedimiento que deben llevar a cabo los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas o de pesca, para determinar el costo.
En el caso de contribuyentes que extraigan minerales preciosos se determinará el costo de enajenación, valuando la producción terminada y los inventarios iniciales y finales al valor de realización; a esos inventarios se les adicionarán los costos relacionados directamente con la producción, obteniéndose así el costo de enajenación.
Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a la extracción de minerales y que transformen sus productos se calculará el costo de extracción de dichos productos según su naturaleza y, respecto a la transformación de los productos, se calculará de la misma manera que se hace

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

para actividades industriales, debiendo considerar como materias primas a los productos extraídos.
Los contribuyentes que se dediquen a la cría de ganado y enajenación de sus productos, determinarán el costo de enajenación sumando al inventario inicial de productos destinados para su enajenación, los productos obtenidos durante el ejercicio, valuados a precios de mercado; a este resultado se le adicionarán los costos incurridos y al resultado se le disminuirá el importe del inventario final de productos destinados para su enajenación, resultando así el costo de enajenación.
Para obtener el costo de enajenación, en el caso de los contribuyentes que se dediquen a la cría y engorda de ganado para su enajenación, sumarán a los inventarios iniciales de ganado los crecimientos y nacencias, deduciendo las bajas por pérdida o muerte, valuadas a precio de mercado; a ese resultado, se le sumarán los costos incurridos durante el ejercicio y se le restará el inventario final de ganado destinado para su enajenación.
Los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca, para determinar el costo de las mercancías o productos enajenados deberán tomar en cuenta además el valor de los siguientes elementos.
Si se dedican a actividades agrícolas serán las semillas, sarmientos, pies, estacas o plantas, los productos comprados destinados para su enajenación, la manutención y alquiler de animales destinados para los fines de la explotación y cualquier otro gasto de naturaleza análogo que afecte el costo de producción. Cuando se trate de actividades de pesca, se tomarán además en cuenta las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca, impuestos, derechos y otros gastos de explotación pesquera. Si se trata de la actividad de la explotación de yacimientos minerales deberán considerarse las deducciones por inversiones que se encuentran vinculadas con la explotación, así como los explosivos, maderas, combustibles, fuerza motriz y otros gastos y materiales relacionados con la extracción y explotación. En relación con los contribuyentes que se dediquen a la engorda de ganado para su enajenación deberán tomar en cuenta las compras de ganado y compras de materias primas y materiales, así como los gastos de manutención y otros de naturaleza análoga que afecten directamente el costo de producción.
Los contribuyentes, para determinar las compras netas como elemento del costo de enajenación, disminuirán del

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> costo de adquisición las devoluciones, descuentos y bonificaciones podrán excluir del costo de adquisición los fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados, los seguros contra riesgos en su transportación y manejo, las comisiones y gastos de agentes y comisionistas, el impuesto a la importación y los derechos aduanales y consulares.
> […]
> CAPÍTULO VI.
> De los ingresos por actividades empresariales.
> En este Capítulo se establece el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, siendo importante señalar a efecto de no hacer repeticiones innecesarias que, tratándose de la determinación del ingreso, del costo y las deducciones por inversiones, determinación de la pérdida fiscal y algunos requisitos de deducciones, entre otros aspectos, serán aplicables algunas disposiciones del Título II, aun cuando el pago del impuesto de las personas físicas es totalmente independiente del de las sociedades mercantiles."

Como puede observarse, la forma de tributación que implementó el legislador para las personas morales y para las personas físicas que realizan una actividad mercantil, era muy parecida, sin que esto significara que fueran idénticos, ya que en el dictamen de la Cámara de Diputados se reiteró que eran disímbolos, al precisarse lo siguiente:

> "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
> CÁMARA DE DIPUTADOS
> DICTAMEN
> MÉXICO D.F., A 21 DE DICIEMBRE DE 1980
> En sus 56 años de vigencia el Impuesto sobre la Renta ha sufrido tanto modificaciones estructurales como ajustes y adecuaciones. En el principio era un gravamen de carácter cedular que distinguía los ingresos por su naturaleza y origen más que por el volumen total de percepción acumulada. Este sistema se mantuvo vigente hasta 1965 en que se introdujeron los primeros mecanismos de acumulación aunque se conservaban algunas características cedulares para algunos conceptos específicos."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En lo que resulta relevante, las disposiciones legales que regulan el sistema de deducción referido se conservaron hasta el año de mil novecientos ochenta y seis.

I.4. En el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del año de mil novecientos ochenta y siete, en el que se reformaron, entre otros, los artículos 10 y 22, fracción II, y se adicionó la Ley con un Título VII denominado ***"Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***, concretamente, la modificación del último numeral mencionado consistió en señalar como deducibles los gastos que implicaran la producción o fabricación de mercancía conforme se fueran realizando, sin esperar a su enajenación, para lo cual se implementó, a su vez, en dicho decreto legislativo un Título VIII denominado ***"Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***.

Los artículos citados y las adiciones referidas, en lo que al caso interesan, disponen lo que a continuación se transcribe:

> "ARTÍCULO 10. Las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.
> El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:
> 1. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Titulo.
> II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.
> El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

"ARTÍCULO 22. Los contribuyentes podrán efectuar las siguientes deducciones:
[…]
II. Las compras de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías. No se incluirán los activos fijos, los títulos valor excepto aquellos que representen la propiedad de mercancías, ni los terrenos, salvo que tratándose de estos últimos la actividad del contribuyente consista en la enajenación de inmuebles."

"ARTÍCULO SEGUNDO. Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título, VII denominado "Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales", para lo cual se estará a lo siguiente:
I. El Título VII se integra con el mismo texto de los artículos de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta que integran el Título II y el Capítulo VI del Título IV de dicha Ley, vigentes al 31 de diciembre de 1986, con las reformas y adiciones que se señalan en la fracción VIII de este artículo.
[…]
VII. El Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990."

"ARTÍCULO TERCERO. Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título VIII denominado 'Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales', para lo cual se estará a lo siguiente:
I. El Título VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990.
II. Para formar parte del Título VIII, se adicionan los artículos 801 al 817, para quedar como sigue:

'ARTÍCULO 801. Las sociedades mercantiles aplicarán, por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos II y VII de la Ley. El impuesto conjunto del ejercicio será la cantidad que resulte de sumar los montos de impuesto determinados de conformidad con cada Título en las siguientes proporciones:

En el año de calendario	Título II	Título VII

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%’.”

El artículo Sexto del Decreto publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, fracción II, dispone lo siguiente:

> “Artículo Sexto. Los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto, podrán efectuar con posterioridad al 31 de diciembre de 1986, las deducciones siguientes:
> I. Las pérdidas cambiarias pendientes de deducir que se hayan originado antes de la entrada en vigor de este Decreto, por las que se haya optado por deducirlas en ejercicios posteriores conforme a lo dispuesto por el artículo 26 de la citada Ley de la Materia vigente al 31 de diciembre de 1986.
> Las pérdidas cambiarias a que se refiere esta fracción únicamente se podrán deducir en los términos del Título VII de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta.
> II. El importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1990.
> III. El costo de ventas de las enajenaciones a plazo por las que el contribuyente hubiera optado por deducirlo conforme fuera percibiendo efectivamente el ingreso por dichas enajenaciones, el que sea menor, entre dicho costo pendiente de deducir al 31 de diciembre de 1986 ó 1990.
> Las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas dejen de realizar actividades empresariales. Para los efectos de este párrafo se considera cambio de actividad empresarial preponderante cuando el cambio de actividad preponderante implique un cambio por más de tres dígitos en la clave de actividad conforme al catálogo de actividades publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> Para los efectos de las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, el importe del inventario y el costo de ventas por enajenaciones a plazo que conforme a dichas fracciones se tenga derecho a deducir, se ajustará con el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre diciembre de 1986 ó 1990, según al cual de esos meses corresponda el menor de los inventarios o costo de ventas pendientes de deducir, y el mes inmediato anterior a aquel, en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas deje de realizar actividades empresariales."

Mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, la señalada fracción II del artículo Sexto del Decreto fue modificada en relación con el periodo en el que se permitía la deducción, precisándose que ello acontecería respecto de los inventarios que tuviera el contribuyente al treinta y uno de diciembre de: *"1986 o de 1988".*

La modificación que antecede obedeció a la complejidad que significó la determinación de la base gravable de las empresas mediante un sistema dual. Por tal motivo, en diciembre de mil novecientos noventa y ocho el legislador dio por concluido el periodo de transición originalmente instituido por cuatro años, en el que coexistieron las bases que se denominaron ***"Tradicional"*** y ***"Nueva"*** que había establecido mediante el Decreto de reformas efectuadas a la Ley impositiva de que se trata, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis —del que el señalado artículo Sexto del Decreto en examen formó parte—, para entrar en vigor el sistema de base nueva como régimen único para la determinación de la base gravable de las empresas a partir de mil novecientos ochenta y nueve.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Los antecedentes legislativos que han sido descritos ponen de manifiesto que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

En efecto, el texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es la sufragación de los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal, entidades federativas y municipios, dentro de un marco legal, que sea proporcional y equitativo.

Lo anterior, permite afirmar que el sistema tributario mexicano está integrado por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.

La creación de dicho sistema, por disposición constitucional, está a cargo del Congreso de la Unión, por lo que se le debe reconocer a éste un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, respetando los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

En tal virtud, debe señalarse que el poder tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, más no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia y aislada que a continuación se transcriben: “GASTOS

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA”[18] y “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”[19].

En este contexto, es importante tomar en cuenta la manifiesta intención del legislador de distinguir, por un lado, el régimen que resulta aplicable a las personas morales —Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta— y, por el otro, el de las personas físicas con actividades empresariales —Capítulo II del Título IV del mismo ordenamiento—.

[18] La jurisprudencia identificada establece lo que a continuación se transcribe: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado”. (Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989. Tesis: P./J. 38 12/89. Página: 129).

[19] La tesis previamente identificada establece lo que a continuación se transcribe: “El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”. (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII, Marzo de 2006. Tesis: 1a. XLIX/2006. Página: 210).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Si bien dicho propósito no se explicita en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, tal distinción de regímenes ya se encontraba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil dos, misma que abrogó al ordenamiento del mismo nombre del treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, en cuya exposición de motivos, en la parte que interesa, se establece lo siguiente:

> "EXPOSICIÓN GENERAL DE LA PROPUESTA DE LA NUEVA HACIENDA PÚBLICA DISTRIBUTIVA.--- […]--- El sistema tributario adolece de faltas graves de equidad ya que no garantiza el principio fundamental de equidad horizontal. En materia del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, contribuyentes con un mismo nivel de ingreso deberían aportar una contribución similar. Una definición inapropiada de la base del ingreso, sin embargo, abre posibilidades de eludir el gravamen, propiciando diferenciales considerables en la carga fiscal que enfrentan contribuyentes con una capacidad de pago similar.--- […]--- De esta forma, la Nueva Hacienda Pública Distributiva que plantea esta Administración se agrupa en cinco grandes líneas:--- […]--- 3. Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.--- Una mayor simplicidad de las disposiciones fiscales mejora la actitud hacia el cumplimiento por parte de los contribuyentes, al tiempo que les otorga mayor seguridad jurídica, y reduce sus costos administrativos.--- Régimen de base de efectivo--- Se propone que el 100% de los contribuyentes (personas morales y físicas) paguen el impuesto al valor agregado cuando se reciba su pago, mientras que las empresas que adquieran bienes o servicios lo acrediten hasta que lo hayan pagado.--- En el impuesto sobre la renta se propone que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios personales independientes (las cuales representan el 64% de los contribuyentes, sin considerar a los asalariados), causen el impuesto sobre la renta sobre la base de efectivo. Bajo este régimen, los ingresos se acumularán cuando se cobren y las compras se deducirán cuando se paguen. Para las inversiones en activo fijo se tendrá la opción de deducirlas en línea recta o bajo el esquema de la deducción inmediata.--- […]--- El nuevo sistema tributario que se propone a esta Soberanía

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

consiste en:--- […]--- I. Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta--- A lo largo de los últimos veinte años, el impuesto sobre la renta sufrió una importante transformación, sin que la misma haya reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.--- Se puede afirmar que el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia, al no generar grandes distorsiones en la toma de decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, su estructura no ha permitido estimular el ahorro y la inversión productiva, la generación de empleos, ni mecanismos de equilibrio para el desarrollo regional de nuestro país, al tiempo que no ha brindado al erario público recursos acordes a su potencial recaudatario.--- […]--- Es por lo anterior, que el impuesto sobre la renta empresarial actualmente vigente contiene deficiencias estructurales de eficiencia, equidad y simplicidad que deben ser corregidas en el marco de la reforma fiscal hacendaria.--- […]--- Respecto del régimen de actividades empresariales de las personas físicas, el incorporarlas a un sistema de tributación homólogo al de personas morales ha generado la aplicación de una tasa única, distorsionando con ello las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, sin que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva hayan brindado los resultados deseados.--- Además, la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.--- El impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.--- Por lo anterior, se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en base flujo para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso y no cuando éste se devengue.--- Este régimen en base flujo se debe aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Con ello, se elimina la homologación del

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de personas morales, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones a las que hoy se encuentran sujetos.--- Asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema y lo hace más equitativo.--- Además, y para fomentar las inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes.--- […]--- Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación:--- […]---B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas--- […]--- Régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales--- La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que se pone a consideración de esa Soberanía, contiene un Capítulo específico que bajo una óptica de mayor simplificación, eficiencia y equidad, establece un régimen para las personas físicas que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales, cuyas características principales son:--- i. Ingresos--- Los contribuyentes de este régimen acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.--- La mecánica anterior, al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.--- ii. Deducciones--- En la Ley que se propone, se mantendría la posibilidad de que los contribuyentes efectúen las deducciones relativas a compras y gastos, en el momento en que las mismas sean efectivamente erogadas en efectivo, en bienes o en servicios.--- […]”

Como se puede apreciar, en la parte pertinente se establece que el motivo principal de la reforma es que el sistema fiscal presenta una

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

falta de equidad grave, al no garantizar la equidad horizontal. Ello, aunado a la búsqueda de un régimen más simple y eficiente.

Por ello, la denominada Nueva Hacienda Pública Distributiva propuso, entre otras medidas, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios personales independientes, de tal suerte que causen el impuesto sobre la renta sobre la base de efectivo y que las inversiones en activo fijo, puedan ser deducidas en línea recta o bajo el esquema de la deducción inmediata.

En este orden, en ella se señala que el impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, es un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.

Además, se dijo que la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, trajo como consecuencia que ese sector de contribuyentes viera limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, pues se encontraban en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

Por lo dicho, en la exposición se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, entre otras notas diferenciales, debe fundarse en base de flujo de efectivo para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso, y no cuando éste se devengue.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

La mecánica descrita —al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan—, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.

Este régimen se aplica a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Situación que conllevó a la eliminación de la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de las personas morales —como prácticamente acontecía en el régimen aplicable hasta dos mil uno—, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones comunes a las que hasta ese momento se encontraban sujetos ambos grupos.

Asimismo, a fin de otorgar mayor progresividad al sistema y hacerlo más equitativo, se previó un régimen neutral, en el que las personas físicas con actividades empresariales debían aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos.

El cinco de abril de dos mil uno, la iniciativa que se viene comentando fue turnada por el Presidente de la Cámara de Diputados, para efectos de dictamen, a la Comisión de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, a través del dictamen respectivo, dicha Comisión hizo propias las finalidades asentadas en la citada exposición de motivos, considerando apropiado que las personas físicas con actividades empresariales tributaran bajo un sistema de flujo de efectivo, toda vez que dicha mecánica permitía eliminar los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

habían pagado el impuesto, culminando con el paralelismo existente entre los dos regímenes y haciéndolo más equitativo, como en seguida se puede apreciar:

> "Capítulo III--- De los ingresos por las actividades empresariales--- Derivado de lo anterior, se considera apropiado que dichas personas físicas con actividades empresariales tributen bajo un sistema de flujo de efectivo, acumulando sus ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios, toda vez que dicha mecánica permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto, eliminándose con ello la homologación con el régimen de personas morales y haciéndolo más equitativo."

De lo anterior se advierte que, al establecer tratamientos diferenciados, por un lado, para las personas morales y, por el otro, para las personas físicas dedicadas a las actividades empresariales, el legislador atendía a razones objetivas de política fiscal, cuyo propósito era el de alentar al desarrollo de las empresas micro, pequeñas y medianas, las cuales —debería entenderse— identificó con las correspondientes a personas físicas con actividades empresariales.

En efecto, entendiendo a la política fiscal como el instrumento que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento, se aprecia que las herramientas con las que ésta cuenta para cumplir con sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Específicamente, desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar el pago de éstos, evitar la evasión, etcétera.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En relación con lo anterior, se aprecia que el legislador ha atendido a la necesidad de crear una mayor simplicidad en las disposiciones fiscales —con énfasis en el régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales—, a fin de mejorar la actitud hacia el cumplimiento por parte de los contribuyentes, al tiempo que les otorga mayor seguridad jurídica, y reduce sus costos administrativos, todo lo cual se encamina a superar las condiciones adversas que apreció desde el proceso legislativo de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, de la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, se aprecia que, tras la evaluación efectuada a la homologación de los regímenes aplicables a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales —tal y como derivaba de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta diciembre de dos mil uno—, se concluyó que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva no estaban brindando los resultados deseados y, en cambio, se generaba una distorsión en las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano.

Asimismo, se consideró que no existían instrumentos eficientes que fomentaran la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, lo cual habría provocado que este sector viera limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

En tal virtud, con el propósito de integrar a dichos empresarios en las cadenas productivas y hacer más equitativo el sistema de

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

tributación, se estimó procedente que, a partir de dos mil dos, dichos regímenes recibieran un tratamiento fiscal diferenciado.

En específico, en el ámbito de sus respectivas facultades, tanto el Ejecutivo como el Legislativo estimaron adecuado —entre otras medidas— que las actividades empresariales que desarrollen, no todos los causantes, sino exclusivamente las personas físicas, debían gravarse atendiendo a una base de flujo de efectivo, a fin de que el impuesto se causara hasta el momento en que se obtuviera el ingreso y no cuando éste se devengara. Asimismo, se consideró pertinente la aplicación de una tarifa progresiva para calcular el impuesto sobre la renta que correspondiera a las personas físicas dedicadas a ese tipo de actividades.

Consecuentemente, se considera que los órganos encargados de la creación de las leyes, apreciaron elementos suficientes para efectuar una distinción entre las personas morales, por un lado, y las personas físicas con actividades empresariales, por el otro, con base en los cuales justificaron el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal.

Además, no debe pasarse por alto que el legislador determinó procedente establecer un tratamiento diferenciado, a fin de combatir la desventaja competitiva que —a su juicio— afectaba a los pequeños empresarios, lo cual, a su vez, obedecía al propósito de ampliar su participación en los mercados nacionales y extranjeros, de promover su integración en las cadenas productivas, buscando con ello una mayor simplificación, eficiencia y equidad.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En este contexto, resulta claro que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales, implica un acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas.

Consecuentemente, puede apreciarse que, a la luz de los motivos de política fiscal descritos en la exposición de motivos y en el dictamen formulado al efecto por la Cámara de Diputados, el legislador diferenció el tratamiento fiscal para los dos regímenes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atendiendo a situaciones objetivas que, a lo largo de las diferentes épocas, ha considerado para ejercer la facultad recaudatoria basada en una política tributaria adecuada.

En tal virtud, debe concluirse que la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de dos mil cinco, no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues este Alto Tribunal ha constatado que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria.

II. Asimismo, debe tomarse en cuenta que, tal y como ha sido reiterado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se cumple con el principio de equidad en materia tributaria, cuando las leyes fiscales dan un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos, y desigual a aquéllos que se colocan en situaciones desiguales.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Por tanto, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, al no tratarse de contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis, es claro que no existe el trato inequitativo del que se duele la quejosa recurrente, pues estas últimas, se encuentran bajo un régimen legal diferente al de las personas morales y, por ello, se encuentra justificado el trato diferenciado que les otorgó el legislador, lo cual evidencia que no se quebranta el principio de equidad tributaria.

Por tanto, lo previsto en los artículos 29, fracción II y 123, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contienen un trato inequitativo, dado que se trata de dos categorías de contribuyentes diversos.

En este sentido, esta Primera Sala aprecia la existencia de diferencias objetivas como son las siguientes: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica. En cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

Además, debe apreciarse que —tal y como se dijo en el apartado que antecede—, desde el ejercicio fiscal de dos mil dos, se distinguió entre ambos regímenes, resultando de particular trascendencia el hecho de que las personas morales quedaron sujetas a un esquema de acumulación de ingresos que contempla los obtenidos en crédito, mientras que las personas físicas con actividades empresariales acumulan con base en flujo de efectivo.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En tal virtud, y por razones de congruencia en el diseño del sistema, debe tomarse en cuenta que resulta lógico que aquéllos que acumulen ingresos en crédito, realicen su deducción por medio del sistema de costo de lo vendido, mientras que los que tributen por medio del sistema de flujo de efectivo, tomen deducciones equivalentes al valor de adquisiciones.

Lo anterior, en razón de que para los contribuyentes que tributan mediante el esquema de ingresos en crédito, si no estuvieran dentro del esquema de deducciones del costo de lo vendido, podrían deducir la totalidad de los costos de comprar o producir todos los bienes en un ejercicio, frente a los recibos correspondientes a la venta de algunos de esos bienes; de esta manera, si se aumentaran los inventarios del causante irrestrictamente, éste podría posponer el reconocimiento de un ingreso gravable, apartándose de las ganancias reales derivadas de su actividad, lo cual se evita mediante el esquema de deducciones del costo de lo vendido.

De esta forma, puede apreciarse que el sistema de deducción del costo de lo vendido es apropiado en la medida en la que el legislador grava los ingresos hasta que se actualice la enajenación de la mercancía, motivo por el cual, por simetría fiscal, la deducción de los gastos y costos de producción también debe considerarse hasta que se efectúe la venta. En consecuencia, la deducción de adquisiciones —que actualmente resulta aplicable únicamente a las personas físicas con actividades empresariales—, en realidad, constituye la excepción a la norma.

Por otra parte —en relación con la mayor capacidad administrativa de las personas morales—, debe tomarse en consideración que éstas cuentan con órganos que desarrollan

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y son personas con naturaleza jurídica diversa, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento también distinto para dichos sujetos pasivos, tal como sucede en el caso que nos ocupa.

En esta misma línea, debe tomarse en cuenta que la capacidad contributiva de los gobernados proviene de la renta obtenida, misma que es la combinación de los factores de producción e insumos.

De esta manera, no puede considerarse que la estructura administrativa de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, se encuentra en la misma situación, pues como ya quedó establecido en párrafos anteriores, la finalidad perseguida por el legislador fue la de permitir el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas, de ahí que las primeras —las morales— reflejan una mayor estructura y organización administrativa en relación con las segundas —las físicas con actividades empresariales— y, por consecuencia, el modo de tributación, en ese sentido, no puede ser igual ni puede exigirse al legislador un trato similar.

En esas condiciones, el tratamiento diferenciado se encuentra plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para que sean tratados de la misma manera por la legislación fiscal.

De ahí que los argumentos que expone la recurrente en sus agravios, sean infundados, en atención a que las personas físicas y las morales no están en las mismas circunstancias, y, consecuentemente, no se viola el principio de equidad tributaria.

Asimismo, la parte recurrente aduce que se viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que se da un diverso trato a sujetos iguales, pues quienes enajenan mercancías, cuyo monto exceda de $50,000.00, únicamente podrán emplear el método de valuación de costo identificado.

A fin de analizar la constitucionalidad del artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, es conveniente acudir a su texto, que dice:

> "Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:
>
> I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
> II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
> III. Costo identificado.
> IV. Costo promedio.
> V. Detallista.
>
> Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> compras por cada tipo de mercancías de manera individual.
>
> Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.
>
> Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.
>
> Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.
>
> Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.”

Esta Primera Sala estima que el planteamiento de la quejosa recurrente, en el sentido de que se viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que se da un diverso trato a sujetos iguales, dado que quienes enajenan mercancías, cuyo costo exceda de cincuenta mil pesos ($50,000.00), únicamente podrán emplear el método de valuación de costo identificado, es infundado, ya que no

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

entraña violación al principio de equidad, pues se trata de circunstancias distintas en las que no es posible dar el mismo trato.

En efecto, el artículo 45-G impugnado no es inconstitucional, toda vez que se aplica a todos aquellos contribuyentes que cuentan con mercancías que pueden ser identificadas con número de serie y cuyo valor es mayor a cincuenta mil pesos ($50,000.00).

En este orden, esta Primera Sala ha sustentado que no se viola el principio de equidad tributaria cuando el legislador establece categorías de contribuyentes siempre y cuando las mismas sean justificadas.

En el caso concreto se justifica plenamente la existencia de dichas categorías, toda vez que es lógico que las mercancías que puedan ser identificadas por número de serie deben valuarse a través del método de costo identificado, ya que dicho método responde a las características de las mercancías, criterio objetivo que permite a los contribuyentes valuar las mercancías a través del método acorde a sus características.

Por tanto, el precepto impugnado al establecer un procedimiento para efectos de poder deducir el costo de venta, no hace que se viole el principio de equidad tributaria, ya que se da el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentran en la misma situación.

Asimismo, resulta infundado lo aducido por la recurrente, en el sentido de que el propio artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional, en virtud de que se obliga al contribuyente a utilizar *únicamente* el método de costo identificado, ya que si la

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

empresa enajena otros bienes de importe menor quedará imposibilitada de llevar otro método.

En efecto, esta Primera Sala estima que el planteamiento de la quejosa recurrente es infundado, en virtud de que el tercer párrafo del artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, dispone que los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de cincuenta mil pesos podrán emplear el método de costo identificado. De esta manera, si el valor de las mercancías es inferior a dicho monto, el contribuyente podrá utilizar el método de costo identificado. Lo anterior, no viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que las mercancías susceptibles de ser identificadas con número de serie pueden ser valuadas a través del método de costo identificado, de ahí que el trato diferenciado no se configure, dado que los demás contribuyentes pueden elegir dicho método de valuación, ya que las disposiciones legales no restringen el uso exclusivo de dicho método, pudiendo valuar las mercancías a través de los métodos primeras entradas primeras salidas (PEPS), últimas entradas primeras salidas (UEPS), costo promedio o detallista.

Lo anterior demuestra que la enajenación de mercancías con valor inferior a cincuenta mil pesos, son objeto de valuación, pues respecto de la misma categoría se lleva a cabo la valuación.

Es infundado el planteamiento anterior toda vez que tratándose de métodos de valuación de inventarios, éstos deben reflejar exactamente el valor real de las mercancías, así como su plena identificación, de ahí que si las mercancías se pueden identificar por número de serie y su costo excede de cincuenta mil pesos

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

($50,000.00), el contribuyente deberá valuar las mercancías conforme al método de costo identificado, pudiendo combinar los métodos, dado que de esa manera se consigue el fin de la norma que es procurar la determinación de un valor real para el inventario.

Por otro lado, la quejosa plantea que el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que las personas morales que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, pueden optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que se adquieran, esto es, en un solo ejercicio, otorgando a dichos contribuyentes un trato desigual respecto de una situación jurídica consistente en la erogación para la adquisición de un bien indispensable para llevar a cabo el objeto para el cual fue creada la persona moral que en esencia son adquisiciones de mercancías, pues dichos terrenos se ven reflejados en una cuenta de inventarios, mientras que el resto de los sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, les condiciona la deducción de los bienes hasta la obtención del ingreso.

A fin de analizar el planteamiento de la quejosa es conveniente acudir a los artículos 45-A y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, que dicen:

> “Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.
>
> En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

“Artículo 225. Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:

I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.

III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.
>
> IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.
>
> V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.
>
> Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo."

El artículo 45-A antes preinserto establece como regla general que "***…el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate."***, mientras que el diverso 225 prevé una opción para los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, de deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran.

Esta Primera Sala estima que no existe trato inequitativo entre los contribuyentes, dado que ambos están sujetos a la misma regla general, esto es, deducir el costo de venta hasta que acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 225 de la Ley de la Materia establezca una opción para los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario, no quiere decir que esto haga inconstitucional al precepto impugnado (artículo 45-A), ya que, por un lado, aquel numeral establece un estímulo fiscal para quienes se dediquen a esta

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

actividad, y, por otro, establece una opción sujeta a reglas especiales, tales como:

a) Que los terrenos se destinen a la construcción de desarrollos inmobiliarios para su enajenación.
b) Que los ingresos acumulables provengan de esa actividad cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.
c) Que se acumule el valor total del terreno en lugar de la ganancia a que se refiere la fracción V del artículo 20 de la Ley.
d) Que cuando la enajenación se efectúe en los ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la deducción, se considerará como ingreso acumulable adicional un monto equivalente al tres por ciento actualizado del monto deducido.
e) Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de los terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento.
f) Que la opción será con respecto a todos los terrenos por un periodo obligatorio de cinco ejercicios.

De lo anterior se estima que entre los contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y a otras actividades empresariales no existe trato inequitativo, ya que, en principio, ambos contribuyentes están sujetos a la regla general que prevé el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, de deducir el costo de venta hasta que se lleve a cabo la enajenación de los bienes.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 225 de la Ley establezca un estímulo fiscal para los constructores y desarrolladores

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

inmobiliarios, no quiere decir que esto por sí mismo haga inconstitucional el precepto reclamado, ya que éstos si deciden optar por deducir el valor de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, se obligan a cumplir con las cargas adicionales que señala dicho precepto, cargas tributarias que no establece el artículo 45-A de la Ley.

Además, dicho trato diferenciado se encuentra justificado en la medida en que los terrenos constituyen reservas territoriales para el desarrollo de sus actividades, y de acuerdo con el Dictamen elaborado por la Cámara de Diputados en el proceso legislativo que dio origen a dicha disposición se advierte que la intención del legislador al otorgar el trato distinto fue la de no afectar el desempeño de las actividades señaladas.

Con base en lo anterior, se estima que el planteamiento de la quejosa es infundado en virtud de que no se transgrede el principio de equidad tributaria, pues los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario y los que realizan otras actividades empresariales no están en las mismas condiciones.

3. Por otro lado, en una parte del segundo agravio, la quejosa renuente, también controvierte la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado —el cual establece que, para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, por ser violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, con motivo de que la prohibición conlleva a que las personas tributen, no con base en su real capacidad contributiva, sino conforme a una base ficta.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En relación con lo anterior, la sociedad mercantil ahora recurrente sostiene que el juzgador de primera instancia se equivoca al estimar que el régimen transitorio es una opción al alcance de los contribuyentes, y sostiene que éstos **deben** acudir al mecanismo optativo, a fin de no perder su *derecho* a deducir los inventarios en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En tal virtud, puede apreciarse la insistencia de la recurrente en el planteamiento de dos temas diversos: en primer término, el relativo a la inconstitucionalidad de la limitante establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en el sentido de prohibir la deducción del costo de adquisición de los inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; y, en segundo lugar, su inconformidad con el mecanismo transitorio establecido en la propia fracción IV y desarrollado en la V, por cuya virtud se dispone la posibilidad de deducir dicho costo, condicionado a la acumulación del inventario que se tenía en existencias a la fecha mencionada. Dichos argumentos se responden a continuación.

3.1. A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el primero de dichos planteamientos resulta infundado, en atención a las siguientes consideraciones.

Debe decirse que 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

3.2. A continuación se analizan los argumentos en los que se plantea la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, otorgada a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de 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, por violación a las garantías constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad en materia tributaria, así como a las de no retroactividad de las leyes.

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 legislativo previamente identificado. En la parte conducente, dichos preceptos 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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:

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 escindente 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> 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 lo vendido, 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 caso contrario —es decir, de autorizarse una deducción que contemplara el valor de adquisición como parte del costo de ventas fiscal—, ello tendría como efecto la duplicación de la deducción en claro perjuicio del erario, pues se permitiría su consideración, frente a la situación fiscal del causante, en dos momentos: el primero, al adquirirse la mercancía —deduciendo el valor de adquisición—, y el segundo, al llevarse a cabo la enajenación —deduciendo dicho valor como parte del costo de ventas—.

La consecuencia de lo anterior es que, al no reflejarse el valor de adquisición dentro del costo de ventas fiscal, la totalidad —o, cuando menos, una gran parte— del ingreso producto de la venta repercutiría en la utilidad fiscal —excepción guardada, desde luego, del reconocimiento que correspondería a las demás deducciones autorizadas al contribuyente—, lo cual podría eventualmente tener un

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

impacto económico particular en el corto plazo —medido en razón del lapso que pudiera llevar el agotar el inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, y hasta que se unifique la generación del ingreso con la deducción de un costo de ventas "pleno", es decir, incluyente del valor de adquisición.

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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

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: "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"[20].

---

[20] 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).

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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, constitucional, 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 el Pleno de este Alto Tribunal en los que el legislador ha establecido opciones para los

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 sujetabas 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 concurran 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,

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 este Alto Tribunal, 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 hubieren 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> costo de los 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 Tercero del Decreto

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> 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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> 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, hacen 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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 este Alto Tribunal, 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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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, por lo que se impone negarle el amparo y protección de la Justicia Federal.

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, en todos aquéllos casos en los que el estándar propuesto no permite apreciar que la medida optativa reclamada, corresponde a una medida legislativa exigible de manera necesaria al legislador, en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, como acontece con los siguientes, planteados por la recurrente:

- En lo que hace al principio de legalidad tributaria, la calificación de inoperancia se extiende a los temas en los que se manifestaba que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumulación”, por “inventario acumulable” ni el procedimiento para acumular; así como a los argumentos enderezados en relación con la presunta omisión de definir el método de “primeras entradas primeras salidas”, así como lo relativo al costo promedio mensual;

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- De igual forma, la calificación de inoperancia se extiende a los argumentos que se enderezaron en el sentido de que los inventarios no son un ingreso, ni deberían ser acumulables como tales

4. Se estima infundado el cuarto agravio de la recurrente, pues en él sostiene que el artículo Tercero del Decreto 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.

A efecto de contestar el planteamiento que antecede, 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

determinarlo así, ha acudido a la **TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS** y a la **TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.**

4.1. 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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Corrobora lo anterior, la tesis: "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"[21].

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

[21] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "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." 2ª. LXXXVIII/2001, sustentada por la Segunda Sala de la 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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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"[22].

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.

4.2. 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

[22] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "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."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por ello para que se analice la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario atender a 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 acontece bajo la vigencia de la nueva disposición).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Los supuestos que anteceden se sustentan en la tesis de jurisprudencia cuyo rubro es el siguiente: “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.”[23]

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**.

---

[23] El texto de dicha tesis de jurisprudencia es el que a continuación se transcribe: “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).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> deberá valuar 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 valuar 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 aquéllas 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 del Decreto 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 valuar 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 valuar 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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

5. Por lo que hace a las consideraciones efectuadas en el quinto agravio, en torno a los efectos que —a juicio de la recurrente— corresponden a una eventual concesión del amparo, las mismas no son de atenderse, en razón de que, en primer término, dichos argumentos no constituyen un auténtico agravio, dado que el A quo no

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

negó el amparo ni sobreseyó por estimar que no pudieran materializarse los efectos del amparo; y, en segundo lugar, debe tomarse en cuenta que, independientemente de las consideraciones que pudieran ser planteadas por las partes, dichos efectos forman parte de los puntos considerativos que en exclusiva corresponden al Tribunal Constitucional.

En tal virtud, las cuestiones planteadas en dicho agravio, devienen inoperantes.

6. Finalmente, debe atenderse a lo planteado por la parte recurrente en otra parte del agravio segundo, en contra de lo afirmado por el juzgador de primera instancia, en el sentido de que las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, son un simple beneficio optativo que otorga el legislador federal, motivo por el cual el sistema de deducción reclamado no vulneraría el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que la afectación a la esfera jurídica de la quejosa dependería de que el causante eligiera deducir las cantidades relativas.

Dichos argumentos de la recurrente resultan substancialmente fundados, pues esta Sala sostiene un criterio que distingue entre las diversas deducciones contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de que no se aprecie que éstas son una mera concesión graciosa, como podría desprenderse de las consideraciones del juez A quo.

En efecto, con fecha quince de noviembre de dos mil seis, esta Primera Sala resolvió por unanimidad de votos el amparo en revisión 1662/2006, en cuya ejecutoria los Ministros integrantes de la misma explicitamos la posición que sostenemos en torno a los criterios que,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

desde la garantía de proporcionalidad tributaria, nos permiten distinguir entre las deducciones que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los casos en los que su exigencia se desprende de la referida garantía constitucional.

En este sentido, debe precisarse que dicha posición, a su vez, deriva de lo sostenido por el Tribunal Pleno, al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de fecha ocho de junio de dos mil seis, por mayoría de seis votos de los señores Ministros José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza.

En el referido asunto, se sostuvo lo siguiente, en la parte que interesa:

> **“A) ¿Cuál es la vinculación entre el principio de proporcionalidad tributaria y las deducciones en materia de impuesto sobre la renta?**
> Para atender la cuestión planteada, primeramente debe señalarse 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 de rubro “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO” [24].

[24] Tesis emitida por el Tribunal Pleno en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, página 101, de octubre de 1996, cuyo texto se transcribe a continuación: “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

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

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.

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 produce 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

---

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".

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

En tal virtud, 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.

En relación con lo anterior, debe reiterarse que la mecánica del impuesto sobre la renta —según se desprende del artículo 10 de la normatividad respectiva—, reconoce la necesidad de que el gravamen atienda, no al ingreso bruto, sino a una utilidad o ganancia, es decir, a un ingreso neto, obtenido mediante la disminución de las deducciones autorizadas, como son las encaminadas a producir ingreso.

Consecuentemente, en los términos de dicho numeral, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que valoren al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real.

Sólo en las condiciones descritas se salvaguarda efectivamente la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria, es decir, mediante el establecimiento de gravámenes que consideren a la auténtica capacidad contributiva del causante, como acontece con un impuesto directo que finalmente se determina tomando en cuenta las utilidades reales generadas para el causante.

B) ¿Es posible identificar casos en los que la garantía de proporcionalidad en materia tributaria demanda que una determinada erogación sea deducible?

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las llevadas a cabo para la producción o

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

recolección del ingreso, o bien, las erogaciones realizadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.
Los conceptos apuntados no son más que simples referencias genéricas, pero permiten efectuar un primer acercamiento a la problemática de qué conceptos son —deben ser— deducibles.

C) En esta misma línea, ¿pueden identificarse casos en los que el propio principio tributario de proporcionalidad demanda que una erogación NO sea deducible?

En el extremo opuesto de la materia que se analiza, seguramente podrán apreciarse conceptos en relación con los cuales el legislador usualmente **no** debería permitir la deducción, si bien ello puede ser autorizado por alguna circunstancia particular.
En este sentido, la propia lógica del gravamen determina que, tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser contempladas como deducibles. Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, es aquella que permite excluir de dicho carácter a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto —con excepción de aquellos casos, donde el legislador así lo permite atendiendo a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas, o por las circunstancias relacionadas con ciertos fines específicos que podría perseguir la erogación, como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable—.
Lo anterior obedece a una elemental lógica. Desde luego, los gastos personales no deberían ser deducibles: si los consumos personales en comida, vestido o alojamiento fueran deducibles, los causantes con el estilo de vida más extravagante serían los que pagarían menos impuestos. Estas decisiones —relacionadas con el estilo de vida— no deberían tener impacto en las contribuciones destinadas al Erario.

D) Con estos casos en mente, ¿es posible determinar un criterio que permita distinguir los conceptos deducibles? De ser el caso, ¿en qué consiste dicho criterio?

Con lo expuesto hasta el presente punto, puede apreciarse un criterio muy claro, pero que únicamente permite resolver la problemática de qué es deducible en los casos más

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

evidentes. Dicho criterio se refiere a la vinculación de la erogación, por un lado, con los fines del negocio —deducibles—, o bien, por el otro, con fines de consumo —no deducibles—.

En este contexto, si las erogaciones vinculadas a los fines del negocio generalmente serán deducibles, mientras que las vinculadas al consumo personal no tienen que serlo, la distinción entre ambas es de la mayor trascendencia, al igual que lo es el criterio que permite distinguir —con un margen razonable— a las erogaciones relacionadas con los fines del negocio, como punto de partida para la mejor apreciación de los conceptos deducibles.

Ahora bien, debe tomarse en cuenta que en el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como parámetro para apreciar la riqueza de un contribuyente y, por tanto, para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir al gasto público.

Desde el punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestarán la idoneidad de la persona para concurrir al levantamiento de las cargas públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social.

En este contexto, los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Ciertamente, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; este tipo de erogaciones que deben efectuarse son los que se consideran necesarios. Respecto de tales desembolsos, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y —en principio—

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

reconocer su deducibilidad *como concepto*, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.

Por otra parte, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de ingresos sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

Como ha sido apuntado en los párrafos precedentes, la indispensabilidad en las deducciones constituyen el principio rector de éstas —y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva que justifica la concurrencia del causante para el sostenimiento de los gastos públicos—, ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa, como para la generación de los ingresos —que, a su vez, justifican la contribución al levantamiento de las cargas públicas—.

Lo anterior es reconocido en los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los cuales se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente[25].

Las disposiciones señaladas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de *"estrictamente indispensables";* por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

---

[25] El estudio que se realiza tiene como propósito delimitar los conceptos que deben ser deducibles en materia de impuesto sobre la renta y, en este sentido, mal haría este Alto Tribunal en acudir al propio texto legal para juzgar cuáles son efectivamente deducibles. En tal virtud, se efectúa la referencia a los artículos 29 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no como criterio de interpretación, sino para evidenciar que el ordenamiento jurídico mexicano permite la determinación de una renta neta que reconozca los gastos necesarios e indispensables para la obtención del ingreso, tal y como lo demanda el artículo 31, fracción IV, constitucional.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De esta manera, por “gastos” se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación. Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española, señala como significado de los conceptos “estrictamente”, “estricto”, “indispensable” y “necesario”, lo siguiente:

“Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho".

“Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación".

“Necesario: que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder, dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin".

“Indispensable: adj. Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda”.

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

a. Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;

b. Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;

c. Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;

d. Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas;

e. Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

En tales condiciones, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquéllos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.

En relación con este tipo de erogaciones, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocerlos —al menos conceptualmente—, si bien desde luego se encuentra en posibilidad de establecer modalidades o requisitos para autorizar la realización de la deducción.

Así, si bien se reconoce ampliamente que las deducciones en el impuesto sobre la renta deben interpretarse de manera restrictiva —en el sentido de que únicamente pueden realizarse las deducciones autorizadas por el legislador, y de conformidad con los requisitos o modalidades que éste determine—, lo anterior de ninguna manera implica que no pueda realizarse un juicio sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe *reconocerse,* ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En este caso, como se anticipaba, el reconocimiento conceptual de la deducción desde luego puede ir acompañado del establecimiento de modalidades, requisitos, o bien, inclusive, de restricciones, supuestos éstos que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales. Sin embargo, las referidas medidas legislativas deben ser justificadas razonablemente, en atención a que su configuración normativa tiene una trascendencia en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad de los causantes para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por el contrario, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte —lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal—, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos.

En resumen, de lo expuesto puede desprenderse una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

impuesto sobre la renta, mismas que se identifican a continuación:

- Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equiparase con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.
  Ello no significa que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones dispuestas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.
- Por otra parte, se aprecia la existencia de erogaciones que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante —como pueden ser los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes—. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada —no reconocida— por el legislador y obedece a razones sociales económicas o extrafiscales".

Del referido asunto se desprendieron las tesis aisladas 1a. XXIX/2007, de rubro "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"[26]; 1a.

[26] Tesis 1a. XXIX/2007, establecida en la novena época por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 638, cuyo texto dispone lo siguiente: "De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

XXVIII/2007, de rubro “DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”[27]; y 1a. XXX/2007, de rubro “DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”[28].

---

de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales”. El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: “Amparo en revisión 1662/2006. **********, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

[27] Tesis 1a. XXVIII/2007, establecida por esta Primera Sala en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 638, cuyo texto dispone lo siguiente: “La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. El precedente es identificado en los siguientes términos: “Amparo en revisión 1662/2006. **********, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

[28] Tesis 1a. XXX/2007, establecida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 637, cuyo texto dispone lo siguiente: “De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Como puede apreciarse, existen deducciones que deben ser reconocidas por el legislador ordinario, no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad, tal y como acontece con las que se refieren a conceptos necesarios para generar el ingreso del contribuyente, a fin de que se posibilite le determinación de una renta neta que refleje la idoneidad de la capacidad del contribuyente para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.

En efecto, esta Primera Sala ha sostenido que un desembolso será considerado deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Para tal efecto, resulta fundamental tomar en cuenta que, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso.

En este sentido, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que

---

que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos". La publicación identifica el precedente respectivo en los siguientes términos: "Amparo en revisión 1662/2006. **********, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo".

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas.

Una de dichas deducciones es la que corresponde al costo de lo vendido de los bienes o servicios que se produzcan o comercialicen, pues se trata de un insumo necesario para el desarrollo de la actividad del contribuyente, en el cual se incurre con una intención productiva —independientemente del resultado de dicha pretensión—.

Consecuentemente, el juzgador de primera instancia no está en lo correcto al sostener que la deducción del costo de ventas es un beneficio optativo, por lo que la afectación a la esfera jurídica de la quejosa se daría únicamente en caso de que ésta decidiera tomar la deducción correspondiente. Bajo dicha óptica, cualquier limitación o modalidad —aún aquéllas que hicieran nugatorio el derecho a deducir el concepto de que se trate— tendrían cabida en el sistema del impuesto sobre la renta sin que ello transgrediera la garantía constitucional de proporcionalidad, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente.

Y ello no puede ser así, pues bajo dicho criterio, el principio constitucional de proporcionalidad tributaria sería privado de toda eficacia tutelar, lo cual no puede ser compartido por esta Sala.

Consecuentemente, los argumentos enderezados en este sentido por la parte recurrente, devienen fundadas. Ahora bien, formalmente, no puede afirmarse que el juez A quo incurrió en omisión en el estudio de los planteamientos formulados por la quejosa en sus

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

conceptos de violación; no obstante, su estudio resultó de tal manera abstracto —atendiendo a su particular apreciación del alcance de la garantía de proporcionalidad tributaria en materia de deducciones—, que los argumentos específicos que fueron planteados, no obtuvieron respuesta, motivo por el cual esta Sala se avocara a dicho análisis en el siguiente punto considerativo.

SÉPTIMO. Estudio de los argumentos específicos formulados en los conceptos de violación en torno a la garantía de proporcionalidad tributaria. Tal y como se desprende de la síntesis efectuada en el punto considerativo quinto, la sociedad mercantil quejosa formula los siguientes planteamientos, en torno a la garantía constitucional de proporcionalidad:

- Se viola el mencionado principio constitucional, en razón de que se difiere el momento en el que se reconoce la deducción correspondiente a la adquisición de mercancías, misma que tendría un impacto tributario desde el momento en el que se realiza;

- Se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en la que no se permite el reconocimiento de efectos inflacionarios en la deducción del costo de ventas, atendiendo a que el valor de adquisición que forma parte de dicho costo, no puede ser actualizado para el momento en el que se tome la deducción respectiva.

A continuación, se da respuesta a los argumentos identificados.

1. Tal y como ha sido expuesto en la presente resolución, el sistema de deducción denominado **“costo de lo vendido”**, implica que, al determinar la utilidad de las personas morales, los causantes podrán considerar el costo de producción o adquisición de los artículos enajenados y que generan los ingresos de las empresas en el renglón de ventas.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En dicha deducción deberán contemplarse los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado —sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—, resultando trascendente el hecho de que la misma no será aplicada sino hasta el momento en el que se enajene la mercancía, y no al adquirirse ésta —como acontecía con el sistema de deducción de adquisiciones—.

Así se desprende del artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que dispone, en su parte conducente, lo que a continuación se transcribe:

> "Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.
> […]"

En relación con este tema, se somete a la consideración de esta Primera Sala, la aducida violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por estimarse que, al no permitirse la deducción en el momento mismo de la adquisición, ello tendría como consecuencia la determinación de una utilidad que no es acorde a la capacidad contributiva de los causantes, estimando, asimismo, que el diferimiento en el reconocimiento del gasto efectuado atentaría contra la referida garantía constitucional.

A juicio de esta Primera Sala, dichos argumentos resultan infundados, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

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.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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 hacérsele 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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”[29] y “CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”[30].

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”[31].

---

[29] El texto de dicha tesis de jurisprudencia es el que a continuación se transcribe: “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).

[30] La tesis aislada de referencia dispone lo siguiente: “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).

[31] El texto de dicha tesis de jurisprudencia se transcribe a continuación: “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,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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

---

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).

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

transcribe: “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”[32].

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 inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

---

[32] El texto de la tesis de jurisprudencia aludida, es el que a continuación se transcribe: “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).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

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.

La propia lógica del gravamen determina que, tradicionalmente, las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles. Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, es aquella que permite excluir de dicho carácter a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto —con excepción de aquellos casos, donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas, o por las circunstancias relacionadas con ciertos fines específicos que podría perseguir la erogación, como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable—.

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En este contexto, debe reiterarse que la mecánica del impuesto sobre la renta, según se desprende del artículo 10 de la normatividad respectiva, reconoce la necesidad de que el gravamen atienda, no al ingreso bruto, sino a una utilidad o ganancia, es decir, a un ingreso neto, obtenido mediante la disminución de las deducciones autorizadas, como son las encaminadas a producir ingreso.

Consecuentemente, en los términos de dicho numeral, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

Sólo en las condiciones descritas se salvaguarda efectivamente la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria, es decir, mediante el establecimiento de gravámenes que atiendan a la auténtica capacidad económica y, por ende contributiva, del causante, como acontece con un impuesto directo que finalmente se determina atendiendo a las utilidades reales generadas para el causante.

En atención a estas consideraciones, esta Primera Sala estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que la deducción del costo de lo vendido permite que el

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en atención a su capacidad contributiva.

Tal y como se ha expuesto, el impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de disposición de recursos de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un período determinado.

Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales, la garantía de proporcionalidad tributaria implica la necesidad de que la imposición atienda a la capacidad contributiva que se refleja al valorar, tanto los conceptos que generan ingresos, así como los costos en que se incurre para su generación —las deducciones del causante—, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, presuponiéndose la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo.

Como se expuso con antelación, a través de las disposiciones que regulan el sistema de deducción denominado **“costo de lo vendido”**, el legislador reincorporó dicho sistema, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta.

Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro, en

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos —lo cual era autorizado en el ejercicio en el que se llevara a cabo la adquisición—.

Al respecto, la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que dicho sistema —siendo, desde luego, diverso al de deducción de adquisiciones— se distingue en que el mismo parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

En efecto, a la luz del sistema de deducción reincorporado a la legislación fiscal mexicana, se considera que las adquisiciones efectuadas por el causante únicamente modifican la configuración del patrimonio de los adquirentes, pero no conllevan un impacto negativo en éste. Así, las compras realizadas implican el cambio de dinero en efectivo por bienes que ingresan al inventario, pero en ambos casos —efectivo y mercancías en el inventario— se trata de componentes del haber patrimonial de las empresas.

De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada —ya sea como gasto para la obtención de insumos para la propia producción de bienes destinados a su comercialización o transformación, o bien, como gasto para la obtención de mercancías para su posterior comercialización—, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En cambio, bajo el sistema de deducción del costo de lo vendido, la alteración en el haber patrimonial de la empresa será apreciado cuando efectivamente se obtengan los ingresos producto de la actividad comercial del causante, dado que será en ese momento cuando deban confrontarse los ingresos obtenidos, con el costo que representó su obtención, pues así se podrá determinar si existe un excedente del ingreso sobre el costo, mismo que, en su caso, se traducirá en la utilidad susceptible de ser gravada.

En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

Resulta importante precisar que la conclusión de esta Primera Sala, relativa a la no vulneración al principio de proporcionalidad tributaria, se enmarca en las condiciones imperantes en un sistema de deducción del costo de lo vendido, mismo que, como se ha señalado, difiere esencialmente del de deducción de adquisiciones.

La referencia a los antecedentes legislativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite apreciar que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En efecto, el texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es la sufragación de los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal, entidades federativas y municipios, dentro de un marco legal, que sea proporcional y equitativo. Así pues, es dable afirmar que el sistema tributario está integrado por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.

La creación de dicho sistema, por disposición constitucional, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, por lo que se le debe reconocer a éste un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

En tal virtud, debe señalarse que el poder tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

En consecuencia, apreciando que la determinación del sistema de deducción correspondiente a los contribuyentes del impuesto sobre la renta —sea el de deducción de adquisiciones, según las disposiciones vigentes hasta diciembre de dos mil cuatro, o bien, el del costo de lo vendido, vigente a partir de enero de dos mil cinco— se circunscribe en este margen de configuración del sistema tributario, esta Primera Sala no estima inconstitucional que, en un determinado momento, el legislador pueda modificar alguno de los elementos

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

esenciales de la contribución, su forma de cuantificación, o bien, el que los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquéllos que con anterioridad se vinculaban con las hipótesis contempladas legalmente, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.

Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia y aislada que a continuación se transcriben: "GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA"[33] y "SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES"[34].

---

[33] La tesis de jurisprudencia a la que se alude dispone lo siguiente: "El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado". (Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989. Tesis: P./J. 38 12/89. Página: 129).

[34] La referencia corresponde a la tesis aislada cuyo texto se transcribe a continuación: "El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales". (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII, Marzo de 2006. Tesis: 1a. XLIX/2006. Página: 210).

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En tal virtud, apreciándose que el sistema del costo de ventas opera en el entendido de que las adquisiciones de mercancías no tienen una implicación en el patrimonio de los causantes —o, con mayor exactitud, el valor de adquisición no tiene un impacto como tal en la determinación de la utilidad gravable, sino como uno de los elementos del costo de ventas, deducible al momento en que se efectúa la enajenación—, este Órgano Jurisdiccional considera que dicho esquema permite el reconocimiento de la deducción correspondiente, y el hecho de que ello ocurra hasta el momento en el que se generan los ingresos del causante, únicamente permite que la utilidad determinada bajo dicho esquema, para ser acorde a la capacidad contributiva del causante, contemple también el costo de ventas de la mercancía enajenada, no transgrediéndose, en esa medida, la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen infundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas al momento en que se autoriza la deducción correspondiente, específicamente, por parte del artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. Finalmente, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunciará en relación con la constitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la renta y, particularmente, sobre si dicho numeral vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de inventarios.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En este contexto, debe partirse de lo dispuesto por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según los términos que se transcriben a continuación:

> **"Artículo 45-F.** Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.
>
> En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido".

En relación con lo anterior, se sometió a la consideración de este Alto Tribunal, la violación a la garantía citada, señalándose, de manera particular, que la deducción del costo de ventas no permitiría el reconocimiento de un factor que incide en los gastos en los que incurre la persona moral, lo cual traería como consecuencia que la utilidad determinada conforme a dicha deducción, no correspondería a la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

A fin de dilucidar lo anterior, resulta necesaria la remisión a las consideraciones ya plasmadas en la presente resolución, relativas tanto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, mismas que se sintetizan a continuación.

- 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

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

- 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.

- 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 los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias.

- A fin de que la deducción del costo de lo vendido resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado —sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—.

- Del contenido del artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en el caso de contribuyentes dedicados a actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

del costo de ventas, los siguientes conceptos: el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.

- Asimismo, del artículo 45-C de dicho ordenamiento, se desprende que en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

- En relación con lo anterior, se observa que las disposiciones que regulan en lo general el sistema del costo de ventas en vigor a partir de enero de dos mil cinco —y, de manera particular, los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, permiten, en términos generales, el reconocimiento del importe de adquisiciones efectuadas en el ejercicio —tanto de mercancías, como de materias primas, productos terminados o semiterminados—; de los gastos directos e indirectos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas; las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, así como las inversiones relacionadas con la actividad.

- En tal virtud, este Alto Tribunal ha concluido que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

No obstante lo anterior, en el presente caso se plantea una situación particular, relativa a la imposibilidad de reconocer efectos inflacionarios a la deducción del costo de ventas, es decir, no se plantea una falta de reconocimiento a los gastos o inversiones que realiza el causante para la generación de su ingreso, sino la negativa del legislador a reconocer los efectos que la inflación podría llegar a tener sobre alguno o algunos de éstos, repercutiendo con ello en la determinación de la deducción correspondiente, la cual dejaría de ajustarse a la capacidad contributiva del causante.

Debe tomarse en cuenta que el entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de la empresa, lo cual puede inclusive tener un efecto fiscal, sea en perjuicio o a favor del contribuyente, tal y como lo evidencia el hecho de que la legislación fiscal conmina a ciertos causantes a reconocer un ajuste anual por inflación, valorando el efecto que ésta tiene en relación con los intereses pagados o cobrados por el contribuyente.

En efecto, tal y como ha sido reconocido por este Alto Tribunal, al resolver los asuntos relacionados con la constitucionalidad del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —cuyo texto preceptúa la obligación de calcular dicho ajuste—, la inflación se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y, por ende, en una pérdida en el valor del dinero o la moneda.

Se trata de un hecho que existe y afecta de manera real y no sólo ficticia al patrimonio de los causantes pues no puede negarse que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, ni que lo que podía

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento ya no puede adquirirse con igual suma al paso del tiempo.

En relación con lo anterior, el legislador ha estimado pertinente reconocer efectos dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta a la modificación —tanto positiva como negativa—, que sufre el patrimonio del causante con motivo del fenómeno económico de la inflación, toda vez que dicho gravamen atiende precisamente a la variación positiva de dicho patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva.

Ahora bien, debe valorarse que, si la inflación afecta de manera real el patrimonio, tanto en forma positiva como negativa, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que, en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo derivado de dicho fenómeno económico, la legislación no debe limitar el reconocimiento al efecto negativo del mismo, por ser elementos que repercuten en el nivel de renta de los contribuyentes —como indicador de la capacidad contributiva de éstos, entendida como potencialidad para contribuir al gasto público—.

En este contexto, se aprecia que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en su segundo párrafo, que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Bajo el criterio descrito —la necesidad de que, cuando la legislación conmine a reconocer efectos positivos de la inflación en el patrimonio, también deberá reconocer los efectos negativos de ésta—, la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se justifica en el caso de

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

contribuyentes que enajenen la mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante.

Lo anterior es así, tal y como se desprende de la parte general, así como del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con mayor especificación, de los artículos 10, 17 y 18 de dicho ordenamiento, mismos que se transcriben a continuación, según su texto vigente para dos mil cinco:

> **"Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.
>
> El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.
>
> El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:
>
> I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
>
> El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.
>
> Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley".

"Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

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

"Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.
>
> En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero o de los contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.
>
> En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.
>
> IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta Ley”.

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

Sin embargo, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación **no** conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible.

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

Lo anterior, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

En estas condiciones, debe apreciarse que, en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que —así como acontece con el ajuste anual por inflación— el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Por las razones anteriores, esta Primera Sala determina que tienen mérito las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, toda vez que, a pesar de que los conceptos que integran el costo sí corresponden a los que deben considerarse bajo el rubro de dicha deducción, el segundo párrafo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no autoriza el reconocimiento de efectos inflacionarios, con lo cual no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.

Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente […] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación “interna” de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera más fiel el valor objetivamente estimado de los mismos; no obstante, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

con un tercero —como acontece, por ejemplo, con la enajenación—, para *realizar* dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

No obstante, lo preceptuado por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido —es decir, al *realizar* el ingreso correspondiente, determinando la ganancia o pérdida por la operación—, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.

Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital —artículo 17 de la Ley— y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.

En este sentido, al haberse determinado que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales, amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en los términos de lo expuesto en el considerando tercero de la presente resolución.

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

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco; así como de las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y XI 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 transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de los considerandos sexto y séptimo de esta ejecutoria.

CUARTO. La Justicia de la Unión ampara y protege a **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando séptimo de esta ejecutoria.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Notifíquese y cúmplase; con testimonio de la presente ejecutoria, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad archívese el expediente.

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, Olga Sánchez Cordero de García Villegas (Ponente) y Presidente José Ramón Cossío Díaz, excepto por lo que hace a la negativa del amparo en contra del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, respecto del cual hubo mayoría de tres votos; votaron en contra los señores Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz.

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

MINISTRA PONENTE

OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

"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".

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

VOTO DE MINORÍA QUE FORMULAN LOS MINISTROS JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ Y JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO, EN EL AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1213/2005 PROMOVIDO POR **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

En el presente voto se establecen las razones por las cuales los Ministros integrantes de la minoría, votaron en contra del punto resolutivo que negó el amparo en relación con el planteamiento en el que se aducía que el sistema de deducción denominado "costo de lo vendido", resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, al limitar su aplicación a las personas morales que tributan en el régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyendo a las personas físicas con actividades empresariales, que tributan en los términos de la Primera Sección del Capítulo II del Título IV del propio ordenamiento, y ello a pesar de que ambos grupos de contribuyentes se presentan ante la norma en igualdad de circunstancias, por lo que ameritaban recibir un trato semejante.

Los Ministros que integramos la minoría en el presente asunto, no compartimos el criterio adoptado en el mismo, en lo que concierne a la constitucionalidad del trato diferenciado que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorgan, por un lado, a las personas físicas que realizan actividades empresariales, y por el otro, a las personas morales del régimen general.

Lo anterior, en razón de que, tras el análisis efectuado a través de las reformas formuladas por conducto 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", hemos apreciado que, el artículo 29, fracción II[35], de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de

[35] El numeral de referencia dispone lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]
II. El costo de lo vendido".

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

equidad tributaria, dado que limita la aplicación del sistema de deducción del costo de lo vendido, a las personas morales mencionadas, mientras que el artículo 123, fracción II[36], del mismo ordenamiento, autoriza a las personas físicas con actividades empresariales, a la deducción del valor que corresponde a la adquisición de las materias primas, productos terminados o semiterminados, utilizados en los fines de la actividad del causante.

Para efectos prácticos, dicho trato diferenciado implica que las personas morales podrán deducir los costos en que incurran para adquirir bienes o insumos que produzcan, comercialicen o incorporen en un proceso productivo, así como aquéllos en que incurran para poner el producto en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que se enajene el bien o servicio producido o comercializado. En cambio, las personas físicas con actividades empresariales podrán deducir el costo respectivo, desde el momento en el que se adquiera la mercancía de que se trate.

En relación con lo anterior, el criterio mayoritario de los Ministros integrantes de la Sala sostiene que no existe violación al principio de equidad tributaria, para lo cual se aportan razones que pueden agruparse bajo dos grandes rubros:

- Aquéllas que se desprenden de procesos legislativos históricos de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta;

[36] La disposición a la que se alude dispone textualmente lo siguiente:
"Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]
II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.
[...]

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

- Aquéllas que atienden a las diferencias existentes entre uno y otro grupo, mismas que justificarían el establecimiento de tratos fiscales diversos en ambos casos.

No obstante, más allá de las razones en las que se sustenta la negativa del amparo —en contra de las cuales se formularán los argumentos respectivos—, consideramos que los Ministros que integran la mayoría no valoraron en su justa dimensión el hecho de que el proceso legislativo que dio lugar al decreto de reformas que se combate, no justifica razonable y objetivamente el trato diferente que establece, es más, ni siquiera se hace cargo de tal circunstancia, pues no aporta razón alguna que permita al Tribunal Constitucional valorar los fines que el legislador ordinario se proponía al emitir el mencionado decreto de reformas.

En relación con el punto anterior —y con el respeto habitual—, los Ministros que integramos la minoría desearíamos que nuestro disenso se basara en que la mayoría habría pasado por alto el carácter injustificado del trato diferente combatido por la quejosa, pero con ello faltaríamos a la verdad: no es que dicha circunstancia haya escapado a la atención de los señores Ministros, sino que consideraron que correspondía a la Suprema Corte de Justicia de la Nación producir las razones que justificaran el trato diferente en el que la quejosa sustenta su reclamo.

Dicha posición frente a la omisión del legislador federal se pone de manifiesto al sostenerse lo siguiente en la decisión mayoritaria:

> “Ni en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, fechado el once de noviembre de dos mil cuatro, ni en los debates desarrollados en ambas Cámaras del Congreso de la

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

> Unión, se hizo alguna mención adicional tendente a justificar el tratamiento diferenciado del que se duele la sociedad mercantil quejosa, es decir, el por qué de la implementación del sistema de deducción únicamente para las personas morales, y no para las físicas con actividades empresariales.
> [...]
> La circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de dos mil cinco, no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues este Alto Tribunal ha constatado que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria".

No podemos compartir semejante posición, sea que atendamos a las implicaciones metodológicas que conlleva, a la actitud que evidencia de parte del jugador constitucional, o a los resultados que de la misma pueden derivar, dependiendo de los criterios que en cada caso se utilicen para producir dicha justificación.

En tal virtud, a continuación elaboraremos sobre las razones en las que basamos nuestra posición, atendiendo a tres líneas argumentativas: la primera, por virtud de la cual nos proponemos demostrar que ambos grupos de causantes —personas morales del régimen general, y personas físicas con actividades empresariales— se encuentran en un plano de igualdad que conlleva una homogeneidad en el trato que reciben de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la segunda, en la que buscaremos señalar las implicaciones que consideramos indeseables, derivadas de la decisión de *producir* las razones que justifican el trato diferenciado; y la tercera, por cuyo conducto intentaremos demostrar que las razones que la mayoría trajo al presente caso para justificar la negativa, no son las adecuadas.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Finalmente, como complemento al tercer punto detallado, evidenciaremos que la decisión que ahora se ha adoptado refleja una inconsistencia con los precedentes que este Alto Tribunal había venido sosteniendo.

Sin más preámbulo, procedemos a justificar las razones que nos impiden compartir la decisión mayoritaria en cuanto al tema identificado.

1. ¿Existen razones que justifiquen un trato semejante en materia de impuesto sobre la renta, entre las personas morales del régimen general, y las personas físicas con actividades empresariales?

Consideramos que la respuesta a dicha interrogante, en los términos planteados, es afirmativa; no obstante, estimamos que debemos efectuar la siguiente precisión.

No es nuestra intención sostener que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales *sean iguales.* Obvio es que no lo son: las diferencias que existen desde un punto de vista material y ajeno a lo jurídico son tantas y tan variadas que ni siquiera consideramos pertinente ahondar sobre dicho punto; de la misma forma, existen diferencias desde algunos enfoques jurídicos —de manera destacada, atendiendo al derecho civil y al mercantil— que también ponen de relieve su diferenciación.

Pero ninguno de dichos enfoques conserva su relevancia cuando la pregunta se plantea, no en lo que hace a una igualdad ontológica entre ambos tipos de personas, sino en relación a si se encuentran en un plano de igualdad. Así, no se trata de determinar si son iguales —se reitera, claramente no lo son—, sino en reflexionar

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

sobre si deben recibir un trato igualitario, específicamente, de parte de la legislación tributaria.

A fin de dar respuesta al anterior planteamiento, resulta necesario atender al concepto de persona jurídica, como método que evidencia que nuestra aproximación gira en torno a la técnica de los derechos subjetivos individuales.

En esa tesitura, el Código Civil Federal, en sus artículos 22 y 25 clasifica a las personas en físicas y morales dotadas de personalidad jurídica. De esta manera, tanto las personas físicas como las personas morales son semejantes, pues ambas unidades coinciden en que son centros de imputación normativa, evidenciándose la existencia de una correspondencia analógica entre ellas.

Ahora bien, entrando a la materia tributaria —y, específicamente, en lo que hace al impuesto sobre la renta—, debe tenerse en cuenta que son sujetos de dicho gravamen las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en México[37].

La Ley del Impuesto sobre la Renta agrupa a los causantes conforme a criterios de la más diversa naturaleza, pues lo mismo se distingue entre personas físicas y morales, entre personas morales con fines lucrativos y con fines no lucrativos e, inclusive, se distingue

[37] Al respecto, el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente:
"Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:
I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

entre las personas físicas atendiendo al tipo de ingreso que se percibe, para lo cual se ha dado una estructura cedular al Título IV de dicho ordenamiento.

En este contexto, resulta relevante la distinción que se efectúa atendiendo a la realización de actividades empresariales —las cuales pueden identificarse en los causantes del Título II, así como en los que tributan en la Sección I del Capítulo II del Título IV de dicho ordenamiento—, cuyas especies son enunciadas y definidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, a saber: actividades comerciales, industriales, ganaderas, pesqueras, silvícolas y agrícolas[38].

Del numeral identificado se advierte, con particular trascendencia, que en la definición de lo que debe entenderse por "empresa" se hace referencia a la "persona física o moral que realice las actividades a que se refiere [el mismo]", por lo que no efectúa distingos en este sentido, incluyendo a ambos grupos de causantes —personas físicas y morales—. En este mismo sentido, cabe la

[38] Al respecto, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, señala lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:
I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

remisión a la legislación laboral[39], en la que se define que se entiende por empresa, la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, sin que de nueva cuenta resulte trascendente si se está ante una persona física o una moral.

En este orden de ideas, consideramos perfectamente válido inferir que *las personas físicas y las personas morales comparten en este aspecto las mismas características respecto a la actividad empresarial con fines lucrativos que realizan,* presentándose ante el impuesto sobre la renta como sujetos pasivos de la relación tributaria que se encuentran en un plano de igualdad.

Lo anterior es así, ya que ambas son unidades económicas dedicadas a la comercialización y producción de bienes y servicios, las cuales por su actividad generan un ingreso susceptible de ser gravado por el impuesto sobre la renta.

De lo señalado, podemos concluir que entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, existe semejanza substancial, en virtud de que ambos:

- Son sujetos tributarios y centros de imputación normativa;
- Son especies de la persona jurídica;
- Realizan actividades empresariales;
- Son susceptibles de generar renta gravable;
- Obtienen la renta gravable a partir de la actividad empresarial que es consecuencia del capital invertido en la unidad económica.
- Acumulan sus ingresos, con independencia de la fuente de riqueza de la cual provengan.

En función de lo anterior, consideramos que tanto la persona física con actividades empresariales como la persona moral se

[39] Se trata del artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

presentan ante el impuesto sobre la renta en los mismos términos, motivo por el cual resulta posible —material y jurídicamente— que una persona pueda elegir si explota un giro comercial o industrial bajo una figura corporativa societaria, o bien, en lo individual, sin que ello altere la sustancia económica de la operación, que es el elemento de mayor relevancia en la determinación del régimen tributario.

Bajo esta misma línea argumentativa, se aprecia que no es inherente a un grupo determinado —personas morales, frente a personas físicas con actividades empresariales— la obtención de un tipo de ingreso específico y diferenciado, ni su realización en algún monto preestablecido, así como tampoco puede distinguirse a un grupo por la participación en un giro determinado o por la realización de ciertas labores o por alguna otra circunstancia que permitiera observar diferencias entre los causantes, motivo por el cual, en principio, todos los que se dediquen a este tipo de actividades —como categoría jurídica revestida de características generales— deberían tributar en los mismos términos, es decir, de conformidad con las mismas reglas.

En este sentido, también resulta ilustrativo que, previo al establecimiento del sistema de deducción de adquisiciones en el año de mil novecientos ochenta y seis, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, se encontraban obligadas a calcular sus deducciones atendiendo al costo de lo vendido, lo cual acredita que dicho sistema de deducción no es incompatible con los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, sea que lo hagan como persona física o como persona moral.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De esta manera, se considera que la organización corporativa inherente a las personas morales, no modifica la naturaleza del ingreso obtenido ni permite desprender alguna nota característica a dicho grupo que deba trascender cualitativamente para efectos fiscales.

Al respecto, no debe pasarse por alto que, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, deben: adquirir mercancías para estar en posibilidad de desarrollar su actividad fundamental, y contrastar el ingreso obtenido al enajenarla, contra el costo que significó adquirirla o producirla, a fin de conocer la modificación de su haber patrimonial; así, la realización de los actos que se han precisado con antelación, demuestran que por este concepto las personas físicas y las personas morales en comento se encuentran en igualdad de circunstancias frente al objeto del tributo, sin que dicha afirmación implique desconocer que en otros rubros podrían existir diferencias entre ambos grupos.

Asimismo, existen una serie de prescripciones legales que abonan a la conclusión que sostenemos en el sentido de que no debería existir un trato diferenciado en lo que hace al mecanismo de deducción en el rubro de inventarios:

- Las obligaciones que impone el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación[40] en cuanto a la contabilidad, son exactamente las mismas para ambos grupos.

[40] El mencionado numeral establece lo que a continuación se transcribe, atendiendo al texto vigente en el año de dos mil cinco:
"Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:
I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.
IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Tienen la misma obligación de efectuar registros de control sobre sus inventarios, regulada en el artículo 86, fracción XVIII, para las morales[41], y en el 113, fracción V, para las físicas[42].
- En términos fiscales, a las personas morales se les reconoce la posibilidad de generar pérdidas y, por ende, de amortizarlas. Por contrapartida, *uno de los capítulos del Título IV que reconoce la posibilidad de generar pérdidas* —y de amortizarlas—, es el de personas físicas con actividades empresariales.

---

unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.
Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".

[41] El artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable a las personas morales, establece lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: [...]
XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.
Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación".

[42] Asimismo, debe tomarse en cuenta lo establecido por el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que dispone lo siguiente:
"Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes: [...]
V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados".

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Asimismo, es relevante que el impuesto al activo —denominado originalmente “al activo de las empresas”—, tiene como sujetos a las personas morales y, de entre las posibilidades que ofrecen las cédulas que integran el Título IV— a las físicas que desarrollan actividades empresariales.

En consecuencia, al apreciarse que —en lo que concierne al ingreso obtenido por personas morales y por las físicas con actividades empresariales— existe identidad cualitativa por el tipo de ingresos que se perciben, el impuesto correspondiente, por regla general —que admite excepciones—, ordinariamente debería determinarse bajo el mismo esquema. Por tanto, ***resultaba indispensable que el establecimiento de diferencias obedeciera a una justificación objetiva y razonable,*** lo cual no acontece en el presente caso, tal y como se precisa a continuación.

2. Considerando que nos encontramos ante causantes que se encuentran en un plano de igualdad, ¿qué trascendencia tiene la justificación en el establecimiento de un trato diferenciado como el que se combatía en el presente caso?

Ya se ha señalado que la propia posición mayoritaria sostiene que, del proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, no se desprenden razones relevantes para distinguir el régimen tributario de las personas morales, frente a las físicas con actividades empresariales.

Ya hemos señalado nuestro disenso frente a tal postura, pero quisiéramos colaborar a evitar que una indebida lectura de nuestra posición, llevara a que algunos la confundieran con rigorismo o con un formalismo excesivo.

No es que los Ministros de la Corte, desde nuestra particular condición, no nos encontremos en posibilidad de imaginar o suponer

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

las razones que justifican un trato diferenciado establecido legalmente; tampoco respaldamos nuestra posición en una actitud burocrática, bajo la cual se apreciaría que el legislador incumplió con una parte de trámite y, por ende, habría viciado el procedimiento; finalmente, nuestra posición de ninguna manera cuestiona los alcances de la potestad tributaria, ni la competencia que su ejercicio establece, específicamente, en los representantes populares.

Simplemente, atendiendo a los criterios que la Primera Sala ha establecido para la justificación de tratamientos diferenciados entre personas que se encuentran en un plano de igualdad, no apreciamos un criterio razonable y objetivo que permita sustentar la distinción combatida en el presente caso.

En efecto, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado con puntualidad el contenido y alcance de la garantía de equidad tributaria, en los términos que se desprenden de las tesis de jurisprudencia de rubro "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL[43]", "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A

[43] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "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.)

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”[44], así como de la de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”[45], con base en las cuales se ha sostenido lo siguiente:

- 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.

---

[44] La jurisprudencia referida establece lo siguiente: “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.)

[45] El texto de dicha tesis de jurisprudencia es el siguiente: “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.)

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- 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.

Enunciados éstos de incuestionable valía, pero que si no son aterrizados en las circunstancias relevantes de cada caso, se quedan como fórmulas vacías que en poco contribuyen a la efectiva tutela de las garantías individuales.

En relación con este punto, reconociendo los méritos de los postulados identificados, se suele cuestionar su aplicación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando que está muy bien que se busque una igualdad real y que debe procurarse un trato igual entre los iguales, pero que el problema real radica en determinar quiénes son iguales entre sí y, por ende, frente a quiénes son desiguales los integrantes del primer grupo, siendo dicha distinción la que permite la validación constitucional del trato diferenciado.

Como acercamiento a dicho problema —ciertamente no menor— este Alto Tribunal puede aproximarse con un criterio que atienda a los supuestos "sospechosos" para el establecimiento de tratos diferenciados, como son los enunciados en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[46]. De esta

[46] El mencionado artículo dispone lo siguiente:
"Artículo 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.
Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

forma, cuando llegare a apreciarse la existencia de un trato diferenciado basado en razones de origen étnico o nacional, relacionadas con el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias o el estado civil, entre otros, resultará evidente lo artificial de los (simulados) términos de comparación.

Pero existen casos —principalmente en materias como la tributaria— en los que la Constitución no establece un criterio diferenciador claramente determinado, no porque sea omisa en ese sentido, sino porque dicha labor se encomienda al legislador ordinario, el cual contará con un margen amplio —que no ilimitado— de configuración para el diseño del sistema tributario, y para la identificación de diferencias que considere relevantes, las cuales de cualquier manera se encontraran sujetas al escrutinio del Tribunal Constitucional —si bien, en la mayoría de los casos, bajo una intensidad débil, a fin de respetar ese marco amplio de actuación, derivado del principio democrático y de división de poderes—.

Así, como criterio relevante para la justificación del trato diferenciado entre sujetos en un plano de igualdad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha acudido al que sostiene que la decisión del trato diverso debe estar fundado en finalidades aceptadas constitucionalmente y, para tal efecto, *la justificación que propone el legislador no es solamente útil, sino que resulta* ***indispensable,*** pues no corresponde a este Alto Tribunal inferir si se persigue más de una finalidad específica, o bien, averiguar cuál de ellas es la que se busca obtener.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas".

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Al respecto, debe tomarse en cuenta que, para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, hace mención de las razones que a continuación se precisan:

- La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido;

- Se señala que las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables y que, no obstante, al deducir la adquisición de compras para efectos fiscales, se provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes. En consecuencia, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propuso retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

- Finalmente, se señala que la deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a dos dígitos y fue una medida tendente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Sin embargo, dado que las condiciones inflacionarias habrían variado, controlándose dicho fenómeno económico, sería factible regresar al costo de lo vendido.

De lo anteriormente expuesto, puede desprenderse que las razones que el órgano legislativo aduce para el cambio de sistema son, medularmente:

- La simplificación de las cargas administrativas;
- La necesidad de aminorar el impacto recaudatorio derivado de la simplificación de la tarifa de personas físicas;
- La factibilidad de la medida, derivada del control del fenómeno inflacionario; y, finalmente,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- La posibilidad de generar paridad entre la deducción y la obtención del ingreso, a fin de evitar que se reportaran utilidades ajenas a las reales.

Como puede apreciarse, las metas enunciadas se refieren a las circunstancias imperantes en el momento en el que se legisló en relación con dicha medida, así como a los efectos que se buscaban con el establecimiento del nuevo régimen de deducción, pero únicamente como sistema global, y sin hacer mención alguna de la manera particular en que éste fue implementado.

En efecto, de las razones proporcionadas por el legislador **puede desprenderse la justificación para sustituir un sistema general por otro diverso** —deducción de adquisiciones, por la del costo de lo vendido—, **estimando que este último sería más adecuado al entorno económico, más simple y más favorable, en términos recaudatorios**. Sin embargo, debe destacarse que dichas razones generales no toman en cuenta las circunstancias particulares derivadas de la implementación del sistema del costo de lo vendido, tal y como se describe a continuación:

(i) El aducido control sobre el fenómeno inflacionario es una circunstancia general, no susceptible de excluir a las personas físicas de las morales, motivo por el cual no podía ser una justificación válida para la reincorporación del sistema del costo de lo vendido, únicamente para estas últimas.

(ii) Por otra parte, apreciando que las personas físicas con actividades empresariales, al igual que las morales, determinan un costo de ventas para efectos contables, la ***"simplificación administrativa"*** a la que hace referencia el legislador —inherente a la homologación del cálculo contable con el fiscal— también podía ser aplicable al caso de las primeras.

(iii) De la misma manera, de la necesidad de compensar el efecto que otras reformas tendrían en la recaudación tampoco se desprende una razón que justifique el otorgamiento de un trato diferenciado entre personas físicas y morales. Asimismo, si la mayor o menor capacidad contributiva y administrativa no se presentara como algo inherente a uno de dichos grupos, mucho menos se justificaría que el

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

ajuste al esquema tarifario de unas —las físicas— se compensara con un aumento en la carga tributaria de las otras —las morales—.

(iv) La posibilidad de ***"empatar"*** el momento de la deducción con el de la obtención del ingreso, tampoco es una razón que, en sí misma, deba entenderse referida exclusivamente a las personas morales, pues dicha finalidad también podría ser perseguida por el legislador en relación con las personas físicas con actividades empresariales —dada la libertad con la que cuenta para definir las características del sistema tributario, siempre y cuando no vulnere garantías constitucionales—.

(v) Finalmente, debe tomarse en cuenta que en el sistema vigente hasta mil novecientos ochenta y seis, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales se encontraban obligadas a calcular y deducir el costo de lo vendido, de lo cual se desprende que ambos grupos de contribuyentes recibían un mismo trato tributario, circunstancia que en la reforma que se analiza el legislador no consideró.

Como puede apreciarse, dichas razones no pueden entenderse referidas a la justificación del trato diferenciado entre personas físicas con actividades empresariales, por un lado, y personas morales, por el otro.

En este sentido, la falta de precisión de tales razones por parte del legislador no es cosa menor, ni puede ser tomada a la ligera, decidiendo el Tribunal Constitucional que la ausencia de justificaciones puede ser suplida buscando en otros ordenamientos o en procesos legislativos de otros años —como señala la mayoría—.

En relación con lo anterior, la Primera Sala ha sostenido[47] que "[...] el análisis que debe realizar el juez constitucional exige no sólo que la medida utilizada por la autoridad tienda a la consecución del fin planteado, sino que frente al establecimiento de distinciones de cara a éste, se den razones que las justifiquen. Dicho de otro modo, si se

[47] Las citas que se efectúan en el presente apartado, corresponden al amparo en revisión 1629/2004, promovido por **********, asunto éste en el que, al menos en lo que hace a la materia tributaria, por primera vez la Primera Sala acudió al método que será descrito para evaluar la constitucionalidad de las medidas que establecen tratamientos diferenciados entre contribuyentes que se encuentran en un plano de igualdad.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

estima idóneo dar un trato desigual entre los individuos, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para que algunos queden excluidos de las medidas adoptadas".

Asimismo, en el propio contexto descrito, hemos sostenido que dicha metodología "excluye toda actuación del poder público que carezca de motivación y que no tenga en consideración a los individuos afectados por su ejercicio. En este sentido, un acto del Estado será inadmisible cuando sea falto de todo fundamento o cuando no tienda a realizar algún objetivo jurídicamente relevante". La intención de la Sala en este sentido es el de controlar "la arbitrariedad y el exceso", sometiéndolas "al respeto de los derechos fundamentales establecidos por la Constitución, de tal manera que sea dable confrontar las ventajas que se obtengan mediante la intervención en el derecho fundamental, mismas que en todo caso deberán compensar los sacrificios que conllevan para su titular y para la sociedad en general".

Para tal efecto, la Sala suele acudir al escrutinio constitucional que se desarrolla conforme a tres pasos, a saber:

1°. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

2°. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad).

3°. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

Desarrollando dicho *test*, “no sólo se busca que la medida tenga fundamento legal, sino también que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados, o que ello suceda en la menor medida posible”. En otras palabras, mediante su utilización, “la comunidad queda resguardada de los excesos o abusos de poder que podrían provenir del empleo indiscriminado de la facultad legislativa o de la discrecionalidad atribuida a la administración”.

En relación con dicho método, la Primera Sala ha sostenido los criterios de rubros: “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”[48] e

[48] Tesis aislada 1a. CXXXII/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 362, tomo XX, correspondiente a diciembre de dos mil cuatro, en cuyo texto se establece: “La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.”

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

"IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)"[49].

En el caso concreto, adicionalmente a la valoración indebida de la omisión en que se incurrió al hecho de que el legislador no aportara motivo alguno que permitiera apreciar la finalidad que se perseguía con el trato diferenciado reclamado, los Ministros disidentes esperábamos encontrar una posición mayoritaria que justificara la constitucionalidad de la disposición combatida en la apreciación de una finalidad constitucional válida, pero no fue el caso.

[49] Tesis 1a. CXXXIII/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, diciembre de dos mil cuatro, página 361, cuyo texto se transcribe a continuación: "La igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez debe ser más exigente a la hora de determinar si aquél ha respetado las exigencias del principio de igualdad. El artículo 1o. de la Constitución Federal establece varios casos en los que procede dicho escrutinio estricto. Así, su primer párrafo proclama que todo individuo debe gozar de las garantías que ella otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que la misma establece, lo que evidencia la voluntad constitucional de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales, y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, de conformidad con el carácter excepcional que la Constitución les atribuye. Por ello, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Por su parte, el párrafo tercero del citado precepto constitucional muestra la voluntad de extender la garantía de igualdad a ámbitos que trascienden el campo delimitado por el respeto a los derechos fundamentales explícitamente otorgados por la Constitución, al prohibir al legislador que en el desarrollo general de su labor incurra en discriminación por una serie de motivos enumerados (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. La intención constitucional es, por lo tanto, extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo. En esos casos, el Juez constitucional deberá someter la labor del legislador a un escrutinio especialmente cuidadoso desde el punto de vista del respeto a la garantía de igualdad." El precedente respectivo es identificado en los siguientes términos: "Amparo directo en revisión 988/2004. 29 de septiembre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles."

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

El criterio mayoritario se apoyó en razones que derivan de procesos legislativos que acompañaron a reformas legales de otros años —y aún en esos casos no se revisó a detalle la intención de obtener la consecución de finalidades constitucionalmente válidas—, así como en criterios propios —respetables y seguramente derivados de una reflexión seria—, pero que no dejan de ser apreciaciones subjetivas frente a la mecánica del gravamen, o bien, simples exposiciones en torno al contenido de las disposiciones legales.

Sobre las razones en las que se sustenta el criterio mayoritario, la cuales —a nuestro juicio— no son válidas para sostener el trato diferenciado, a continuación ofrecemos una breve crítica.

3. Comentarios a las razones utilizadas para resolver el caso concreto.

Como se ha señalado, los Ministros de la Sala de manera unánime coincidimos en que el legislador no ofreció razones que aportaran elementos para justificar el tratamiento diferenciado entre las personas físicas con actividades empresariales, y las personas morales.

Sin embargo, ahí donde los integrantes de la minoría disidente consideramos que dicha omisión tenía como consecuencia que el Tribunal Constitucional no contaría con elementos que le permitieran pronunciarse sobre el carácter justificado o injustificado de la medida reclamada, los integrantes de la mayoría acudieron a procesos legislativos diversos al que dio lugar al decreto legislativo combatido por la quejosa y, principalmente, al del texto vigente para dos mil dos. A continuación se argumenta en contra de dicha posición.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

3.1. Remisión al proceso legislativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según su texto vigente en dos mil dos.

La decisión de la mayoría sostiene que, si bien la intención de distinguir a personas morales de personas físicas con actividades empresariales no se explicita en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, tal distinción ya se encontraba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil dos, según se desprende de la respectiva exposición de motivos.

De tal forma, la ejecutoria considera que los razonamientos realizados por el legislador en procesos de creación de normas diversas a las que se combaten, pueden proyectarse hacia el futuro y de forma indefinida, justificando medidas distintas a las que originalmente se buscaba sustentar.

Los integrantes de la minoría consideramos que los motivos que el legislador pudo aportar en un momento determinado, a fin de justificar y fundamentar las normas que eran reformadas, abrogadas o adicionadas en el ordenamiento jurídico, podrán tal vez perdurar en el tiempo —la cuestión relevante sería determinar en qué casos ello ocurre así, y si corresponde a la Corte juzgar dicha circunstancia—, pero lo cierto es que las razones por las que el legislador realiza dichas modificaciones originales al sistema de normas, atienden, a su vez, al momento histórico en que son formuladas.

Así las cosas, no coincidimos con el argumento que sostiene que, ante la ausencia de una justificación evidente y notoria en el propio texto constitucional, los motivos en los que el legislador basa su actuar quedan inscritos como intención de la legislación de una vez y

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

para siempre[50]; asimismo, no reconocemos que determinadas razones, ajenas a las expresamente señaladas en el proceso legislativo respectivo, pueden gravitar en cuanto a la resolución que corresponde al Tribunal Constitucional, pues no contamos con elementos que nos permitan concluir que las circunstancias en las que se dan las modificaciones al orden jurídico en un momento determinado, necesariamente se reproducen en circunstancias diversas[51].

Como se señalaba, dicha posición implica determinar, previamente, quién debe erigirse en juez de la idoneidad de aplicar unas razones aportadas bajo condiciones específicas dadas, a un momento y circunstancias diversas. En otras palabras, ¿qué no al decidir juzgar con base en pretensiones propias de otras circunstancias, se estaría presuponiendo —sin elementos reales que lo avalen— que el autor de la norma conserva su intención? ¿Qué no también se juzgaría sobre la insuficiencia de las medidas originales, mismas que requerirían un ajuste —no explicitado por su autor— en un momento distinto?

En el caso en concreto, las razones con base en las cuales se realizaron las modificaciones al régimen del impuesto sobre la renta para dos mil dos, son las que a continuación se señalan:

---

[50] En este sentido, debe apreciarse que, al discutirse el presente punto ante el Tribunal Pleno en las sesiones de marzo del año dos mil seis, algunos de los Ministros que integraron la posición mayoritaria que sostuvo la constitucionalidad de las medidas reclamadas, expresamente señalaron que, efectivamente, dichas razones debían quedar inscritas “de una vez y para siempre”, como elemento que aporta para la justificación de regímenes diferenciados.

[51] En relación con este punto, el Ministro Cossío quisiera precisar, para efectos de congruencia en el voto, que —a su juicio— pueden existir hechos notorios o evidentes que justifiquen la proyección de razones justificantes de un tratamiento diferenciado, como acontecería en el caso de disposiciones cuyo contenido normativo sea semejante o idéntico, y que simplemente sean objeto de lo que en doctrina jurisprudencial se ha dado en denominar un “nuevo acto legislativo”. En este sentido, la posición expresada no es contradictoria con lo sostenido al resolver el amparo en revisión 1637/2006, promovido por**********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en sesión de fecha veintidós de marzo de dos mil seis, bajo la ponencia del Ministro mencionado. Simplemente,

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Garantizar la equidad horizontal;
- Buscar un régimen más simple y eficiente, facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas con actividades empresariales;
- Eliminar el impacto negativo que el régimen fiscal tiene en las personas físicas con actividades empresariales, mismo que influiría en la falta de integración de éstas en las cadenas productivas;
- Solucionar la falta de participación de dicho sector en los mercados nacionales y extranjeros;
- Otorgar mayor progresividad al sistema;
- Buscar el establecimiento de un régimen neutral desde el punto de vista fiscal.

De aceptarse que dichas razones también justifican la reincorporación del sistema del costo de lo vendido al impuesto sobre la renta y, más aún, que avalarían que únicamente las personas morales queden sujetos a dicho mecanismo de deducción, ello implica diversos juicios de parte de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, como lo es el relativo a la insuficiencia de las reformas formuladas en dos mil dos, para conseguir los propósitos buscados en ese año; la cuestionable técnica del legislador, que pudiendo incorporar reformas que tienden a cierto fin desde el año de dos mil dos, lo hace hasta el dos mil cinco; o bien, el que versa sobre la aportación que haría el sistema del costo de lo vendido —aplicado a las personas morales— en la incorporación de las físicas a las cadenas productivas.

Este último punto es trascendental para apreciar la incorrección inherente a acudir a procesos legislativos de otros años, pues no comprendemos cómo ayuda al impulso a las pequeñas empresas, el establecimiento de obligaciones a cargo

---

en el presente caso no se aprecia que se actualicen circunstancias semejantes a las que motivaron el sentido del voto en el amparo en revisión 1637/2006.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

de las grandes. ¿Acaso las primeras podrán incorporarse a los procesos productivos en la medida en la que los requisitos administrativos a cargo de las empresas grandes, les dificulten a éstas su propio crecimiento, previéndose que el vacío que dejen en el mercado lo ocuparán las pequeñas y medianas?

Si ese era el plan trazado por el legislador desde el dos mil dos, nos sorprendería lo visionario de su medida, tanto como nos convence la incorrección constitucional de la misma, pues nuestro texto fundamental de ninguna manera avala que el impulso a un sector pueda derivar de la imposición de cargas —aún administrativas— a uno diverso[52].

Por otro lado, si dichas reformas se hicieron con la intención de impulsar a la micro, pequeña y mediana empresa, la proyección de las justificaciones aportadas en el proceso legislativo de las reformas para dos mil dos, también conlleva la identificación que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación debe hacer —sin elementos objetivos que lo avalen— entre dicho sector, y las personas físicas que desarrollan actividades empresariales.

En efecto, la decisión de la mayoría, en el sentido de proyectar las propuestas del dos mil dos, a las reformas de dos mil cinco, implica suponer que no existen personas morales entre las micro, pequeñas y medianas empresas, así como que existe alguna característica que hace esencial a las micro, pequeñas y medianas empresas, el tributar como persona física.

---

[52] En este sentido, aún si la medida legislativa hubiere librado las dos primeras etapas del *test* al que hemos hecho referencia, es claro que la misma no se ajusta de manera proporcional y razonable al fin propuesto, pues para la consecución del mismo se afectan derechos tutelados constitucionalmente.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Y para sostener lo anterior —a nuestro juicio— se requiere más que una intuición o la apreciación de un paralelismo entre unas y otras reformas. Tal proyección requería de un juicio sobre las características de los sectores empresariales, con el cual no solo no se contaba para la solución del presente asunto, sino que su propia elaboración escapa a las atribuciones que corresponden a este Alto Tribunal.

Adicionalmente, la justificación con base en consideraciones de procesos legislativos diversos, presenta otro problema: ¿a cuál de los diversos procesos ha de acudirse? Porque si más de uno resulta aplicable, la decisión que se tome en tal sentido implica una valoración sobre las razones que la Corte —no el autor de la norma, en aras de conseguir una finalidad constitucionalmente válida— considera más adecuadas.

En este sentido, si en el proceso de reformas de mil novecientos ochenta se decidió que el costo de lo vendido resultaba aplicable a quienes realizaran actividades empresariales —sin tomar en cuenta si se trata de personas físicas o morales—, las razones que justificaron tal medida legislativa también aportaban elementos valiosos para la solución del presente asunto, pues hubieran puesto de manifiesto que ambos grupos de causantes pueden aplicar dicho sistema de deducción y, por ende, al establecerse únicamente para uno de ellos, se establece un trato diferenciado injustificado.

Consecuentemente, apreciando que las razones que justifican una determinada medida legislativa no deben proyectarse sobre otras diversas, y que la intención contraria ubica al Tribunal Constitucional en una posición que no le corresponde —juzgando sobre los efectos conseguidos por reformas legislativos de otro momento, sobre la

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

insuficiencia de las medidas originales, o sobre la permanencia en las intenciones del legislador—, no compartimos la posición mayoritaria que, sin una reflexión consciente de dichos problemas, acudió a las razones expuestas en dos mil dos para avalar reformas efectuadas en dos mil cuatro, al texto en vigor para dos mil cinco, máxime cuando ello implica, adicionalmente, el establecimiento de una analogía forzada entre las capacidades económicas y administrativas de un sector de contribuyentes —las micro, pequeñas y medianas empresas—, con la forma jurídica bajo la cual se organizan —sea que tributen como personas físicas o como personas morales—.

3.2. Razones “objetivas” en las que la mayoría soporta su conclusión en el sentido de que ambos grupos de contribuyentes se encuentran en condiciones desiguales.

Tal y como se desprende del primer apartado del presente voto, los Ministros disidentes sostenemos que las personas morales y las físicas con actividades empresariales, se encuentran en un plano de igualdad que justifica que reciban un trato semejante.

La posición mayoritaria también sostiene que existen ciertas condiciones que permiten apreciar que se trata de contribuyentes diferenciados atendiendo a los diversos regímenes a los que se encuentran sujetos. En este sentido, se aprecia el siguiente texto en la parte considerativa de este fallo:

> “En este sentido, esta Primera Sala aprecia la existencia de diferencias objetivas como son las siguientes: las personas físicas responden de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica. En cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica”.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Asimismo, en la discusión del presente tema —llevada a cabo ante el Tribunal Pleno en las sesiones de marzo de dos mil seis—, se sostuvo que, entre las condiciones que permiten distinguir a ambos grupos de causantes, se encuentra el hecho de que las físicas con actividades empresariales acumulan con base en un sistema de flujo de efectivo, calculan su impuesto conforme a una tarifa, y cuentan con derecho al subsidio acreditable; en cambio, las personas morales acumulan con base en ingresos en crédito, aplican una tasa fija y no cuentan con derecho a dicho subsidio.

En lo que hace a las diferencias “objetivas” apuntadas en primer término, consideramos que las mismas no son relevantes, pues ninguna de ellas desvirtúa que, frente al impuesto sobre la renta, el elemento objetivo del hecho imponible se materializa en condiciones semejantes en uno y en otro caso, es decir, la generación del ingreso se da en un plano de igualdad, mediante la realización del mismo tipo de actividades.

En este sentido, los criterios utilizados en todo caso ponen de manifiesto lo reconocido desde el primer momento: que las personas físicas con actividades empresariales, por un lado, y las personas morales, por el otro, *no son iguales,* pero nada aportan para justificar si ambos grupos deben recibir un trato semejante de parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al encontrarse en un plano de igualdad.

Por otro lado, en lo que hace a los criterios de distinción que e apoyan en el propio texto legal —entre los cuales destaca lo señalado en la ejecutoria, en el sentido de que las morales acumulan ingresos en crédito, mientras que las físicas lo hacen con base en flujo de efectivo—, consideramos que las mismas no son adecuadas para

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

justificar el trato igualitario o diferenciado que deben recibir ambos grupos de causantes.

En efecto, las diferencias enunciadas no son las únicas: las físicas pueden calcular utilidades reales en los pagos provisionales, mientras que las morales utilizan un coeficiente de utilidad; las físicas no calculan ajuste anual por inflación, y las morales sí; las físicas tienen la posibilidad de acceder al régimen de pequeños contribuyentes, mientras que las morales no; las físicas no pueden tributar de manera consolidada, mientras que algunas de las morales sí pueden hacerlo.

Sin embargo, debe apreciarse que todas estas razones se desprenden del ordenamiento fiscal. Por ende, todas son una simple petición de principio: ¿por qué deben recibir un trato diferente las personas físicas empresarias frente a las morales? Porque el ordenamiento les da un trato diferenciado.

No obstante, esto no quiere decir que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales no sean semejantes por el objeto y finalidad que persigue la Ley del Impuesto sobre la Renta —criterio éste que, a nuestro juicio, es el de mayor trascendencia—.

Lo anterior conlleva a la conclusión de que el fundamento para declarar y, en ese sentido, otorgar un trato diverso entre personas contribuyentes de un mismo tributo, no puede basarse en la forma en que la propia ley trate a dichos sujetos pasivos, es decir, las, limitaciones, obligaciones, derechos y beneficios otorgados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pueden ser tomadas en cuenta como apoyo para declarar que las personas morales y personas físicas

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

dedicadas a actividades empresariales, son sujetos distintos para los efectos del principio de equidad tributaria, pues la conclusión que así se tome estará viciada por partir de la misma fuente que origina el reclamo de la quejosa.

4. Inconsistencia de lo resuelto en el presente caso, a la luz de los precedentes que han sido fallados por este Alto Tribunal.

Este Alto Tribunal considera importante reiterar que la presente decisión parte de la premisa de que, desde un enfoque tributario, las personas morales y las físicas dedicadas a actividades empresariales se encuentran en un plano de igualdad.

En congruencia con lo anterior, este Alto Tribunal ha resuelto diversos precedentes en los que se ha tomado en cuenta la igualdad que, en términos generales, debe imperar en el trato que la legislación debe otorgar a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales. A fin de ilustrar lo anterior, a continuación se precisan los diversos temas en los que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido consideraciones semejantes.

Una primera aproximación al tema abordado, parecería indicar que este Alto Tribunal ha sido inconsistente en el trato otorgado a ambos regímenes, sosteniendo a veces que se encuentran en un plano de igualdad, y a veces que no lo están y, por ende, deben recibir un trato diferente.

No obstante, un análisis más profundo revela que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por regla general, ha sostenido que unos y otros contribuyentes se encuentran en un plano de igualdad, y el común denominador en los casos en los que se ha sostenido lo contrario, tiene que ver con la justificación que el legislador aportó en

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

el proceso legislativo, valorándose las finalidades que se persiguen con la medida legislativa de que se trate.

En tal virtud, la exposición que a continuación se presenta, pondrá de manifiesto que la aparente inconsistencia de la Corte no es tal —al menos, no lo era—, y que el presente caso es el primero en el que se ha avalado un trato diferenciado, sin contar con razones que lo justifiquen desde las finalidades válidas desde un punto de vista constitucional.

4.1. Precedentes en los que se ha resuelto con base en la premisa de que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales se encuentran, en principio, en un plano de igualdad

4.1.1. Asuntos relacionados con la obligación de calcular componente inflacionario.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, entre las personas físicas empresarias y las que tributaban en otros Capítulos del Título IV, específicamente en lo que concierne a la prestación de servicios profesionales, así como a ingresos por arrendamiento.

A. Razones tomadas en cuenta para apoyar el sentido del fallo: las empresas —personas físicas o morales— persiguen el lucro mercantil, a diferencia de las físicas que perciben ingresos por servicios profesionales; asimismo, se permitió la distinción con las personas dedicadas al arrendamiento, toda vez que debe incentivarse el mercado de la vivienda.

B. Precedentes relevantes:

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Amparo en Revisión 4217/1990, resuelto en sesión de fecha seis de julio de mil novecientos noventa y ocho, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, haciéndose cargo del engrose el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

- Amparo en Revisión 630/1999, resuelto en sesión de fecha nueve de junio de dos mil, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

De este último precedente se desprende la tesis aislada de rubro "RENTA. EL TRATO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[53].

4.1.2. Asuntos relacionados con el régimen de honorarios.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, entre las personas físicas empresarias y las que percibían

[53] Tesis 2a. XCII/2000, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, de agosto de 2000, página 373, que establece: "Las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal independiente pueden deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención, según lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera tal que de las deudas que adquieran puede derivarse una mejoría en los ingresos propios de su actividad con motivo de la inflación. Sin embargo, no puede estimarse violado el principio de equidad tributaria porque no se les obligue a acumular la ganancia inflacionaria, en virtud de que no se encuentran en la misma situación que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales, pues el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil, mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

ingresos por honorarios, en casos en las que éstas pretendían incorporarse a los regímenes especiales de actividades empresariales —intermedio y de pequeños contribuyentes—.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: las empresas —personas físicas y morales— persiguen el lucro mercantil, es decir, los ingresos no provienen de la misma fuente; asimismo, el legislador estableció fines extrafiscales para distinguir entre actividades empresariales y otro tipo de ingresos.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 970/1999, resuelto en sesión de fecha veintisiete de abril de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

- Amparo en Revisión 761/2003, resuelto en sesión de fecha treinta de marzo de dos mil cuatro, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

De dichos precedentes se desprenden las tesis aisladas en cuyos rubros se lee “RENTA. EL QUE SE DÉ UN TRATO DESIGUAL, CONFORME A LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 80 Y 108-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, RESPECTO DE LAS QUE LOS RECIBEN POR EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”[54] y “RENTA.

[54] Tesis 2a. CLV/2001, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, de agosto de 2001, página 246, en cuyo texto se aprecia: ”Al tenor de los citados

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[55].

4.1.3. Asuntos relacionados con la posibilidad de hacer dictaminar estados financieros por contador público registrado.

---

preceptos legales para calcular el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas residentes en el país, que obtienen ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional independiente, debe aplicarse a la base imponible una tarifa progresiva que da lugar a gravar aquélla en una proporción que oscila entre un tres y un cuarenta por ciento, en tanto que tratándose de los ingresos recibidos por personas físicas que realizan actividades empresariales, se impone una tasa fija del treinta y cinco por ciento, con lo que se atiende a la diferente capacidad contributiva que dependiendo de su origen revelan las respectivas utilidades, así como a la diversa vocación que para contribuir al gasto público reflejan los ingresos obtenidos como producto del trabajo personal, acorde con su cuantía. En efecto, si bien es cierto que existe la posibilidad de que la proporción de la carga tributaria que corresponde a las personas físicas que reciben ingresos por honorarios sea mayor a la que corresponde a las que obtengan una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que con ello no se transgreden los principios tributarios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues conforme a lo previsto en los artículos 80 y 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esa circunstancia únicamente puede acontecer cuando el monto de la renta producto del trabajo sea en tal medida elevado que refleje una mayor vocación para contribuir al gasto público, situación que no se presenta respecto de los profesionistas cuyos ingresos gravables se ubiquen en la mayoría de los rangos de la tarifa contenida en el mencionado artículo 80."

[55] Tesis P. LX/2004, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, de noviembre de 2004, página 20, en cuyo texto se señala: " Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa; y, por otro, si bien es cierto que es posible que la proporción de la carga tributaria correspondiente a quienes reciben ingresos por la prestación de servicios profesionales sea mayor a la de aquellos que obtienen una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que el trato desigual no se da respecto de la totalidad de los integrantes de estas categorías de contribuyentes, sino que ello sólo acontece cuando los ingresos por actividades empresariales son de una cuantía inferior a determinados montos que la propia ley prevé. Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos".

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, al limitarse la posibilidad de que ciertos contribuyentes —los distintos a las personas morales y a las físicas con actividades empresariales— pudieran hacer dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales tienen como objeto primordial el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo además unas y otras —las dedicadas a actividades empresariales, frente a las dedicadas a otro tipo de actividades—, una capacidad económica, financiera y administrativa desigual, por lo que se justificaba el trato fiscal diferente que se les otorga.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 2213/1999, resuelto en sesión de fecha dos de marzo de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

De dicho precedente se desprende la tesis aislada de rubro: “ESTADOS FINANCIEROS. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYENDO A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, PUEDEN, VOLUNTARIAMENTE,

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

DICTAMINARLOS MEDIANTE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”[56].

4.1.4. Asuntos relacionados con la aplicación a las personas físicas con actividades empresariales, de la tasa fija utilizada para calcular el impuesto de las personas morales.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que aducían una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, mismos que fueron planteados por personas físicas empresarias, las cuales manifestaban que no debían calcular su impuesto utilizando una tasa fija, sino las tarifas progresivas aplicables a otros Capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: la situación fiscal de las personas morales se rige por un principio de capacidad contributiva, mientras que la de las físicas se rige por el del sacrificio fiscal. No obstante, debe considerarse que las personas físicas con actividades empresariales, en principio, deben ajustarse a los principios que rigen a las personas morales, por tratarse de ingresos del mismo tipo —no

[56] Tesis 2a. XXXIX/2001, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIII, de abril de 2001, página 498, en cuyo texto se lee: ”El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación al establecer que sólo las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros mediante contador público autorizado, pueden optar por hacerlo en términos de lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que dicho principio constitucional se encuentra referido a la situación relevante que para efectos fiscales tenga un contribuyente en relación con otros, de tal suerte que la exclusión que hace el legislador en el mencionado artículo 32-A de las personas físicas con ingresos por honorarios profesionales no implica un trato inequitativo o discriminatorio, pues para todos los que se ubiquen en la hipótesis de ser personas físicas con actividades empresariales o morales les será aplicada la norma legal en cita, supuesto en el que no encuadran las personas físicas con honorarios profesionales, debido a que su actividad no es empresarial y su finalidad primordial no es la obtención de un lucro; de ahí que si se trata de personas que se encuentran en hipótesis diversas, no debe dárseles igual trato, atendiendo al contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establecen los diversos supuestos respecto de los cuales deben presentarse los estados financieros, señalando la distinción entre las obligaciones de las personas morales y las de las personas físicas con honorarios profesionales. Esto es, si se toma en consideración que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales tienen como principal objeto el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo, además, unas y otras una capacidad económica, financiera y administrativa

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

provenientes directamente del trabajo, sino del capital—, y no como si se tratara de personas físicas que prestan servicios profesionales.

B. Precedente relevante:

- Amparo en Revisión 1573/1994, resuelto en sesión de fecha nueve de enero de mil novecientos noventa y siete, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

Del amparo en revisión en cita, se derivó la tesis aislada de rubro "RENTA. EL ARTÍCULO 108-A (ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"[57].

4.1.5. Asuntos relacionados con la forma en que debe calcularse la base para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

---

notoriamente desigual, es inconcuso que se encuentra plenamente justificado el trato fiscal diferente que se les otorga en el aludido artículo 32-A."

[57] Tesis P.LXXXII/97, establecida por el Pelno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, de mayo de 1997, página 171, en cuyo texto se lee: " La garantía de equidad de los tributos contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad, ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo gravamen, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, variando únicamente el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada causante para respetar el principio de proporcionalidad, también contenido en el magno numeral; por tanto, resulta claro que el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, no transgrede dicha garantía por establecer para los contribuyentes, personas físicas con actividad empresarial, una tasa distinta a la prescrita por la propia ley para otras personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o por la prestación de servicios personales independientes, cuenta habida de que el hecho de obtener ingresos derivados de una actividad empresarial, revela una equiparación con los ingresos provenientes del capital de sociedades mercantiles, diferenciándose así de las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o de aquellas que perciben ingresos por la prestación de servicios, personas independientes; en tales circunstancias, al no ser iguales, no es necesario que reciban un tratamiento igual."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

A través de dichos asuntos, se determinó que la forma en la que las personas morales y las físicas con actividades empresariales, determinaban la renta gravable para efectos del cálculo de la participación en las utilidades, era análoga, atento al contenido del artículo 10 —personas morales—, así como de los numerales 130 y 132 —personas físicas con actividades empresariales—, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: el procedimiento seguido por las personas físicas con actividades empresariales y por las personas morales, es prácticamente idéntico, tanto en lo que se refiere al concepto de utilidad fiscal, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades, como en lo que atañe a la forma de establecer la base gravable para el pago del impuesto sobre la renta, pues la única aparente diferencia es el concepto final de la operación que se lleva a cabo, porque mientras en el artículo 130 se le denomina “utilidad gravable”, en el artículo 10 se le llama “resultado fiscal”, pero ambos conceptos constituyen renta gravable para efectos del pago del impuesto sobre la renta, ya sea de las personas físicas o bien de las personas morales.

B. Precedente relevante:

- Amparo Directo en Revisión 269/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

- Amparo en Revisión 1919/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De dichos precedentes se desprende la siguiente tesis aislada: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 130 Y 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA CALCULAR SU MONTO, ES ACORDE AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 10 DEL MISMO ORDENAMIENTO”[58].

4.1.6. Asuntos relacionados con la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En los diversos precedentes resueltos por el Pleno y por ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde el mes de mayo de dos mil cuatro relacionados con la deducción de la participación a los trabajadores de las utilidades, puede apreciarse el siguiente texto, en el que se describe al concepto “empresa”, considerándolo incluyente, tanto de las personas físicas como de las morales:

“En estos términos, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad económica de

58 Tesis 2a. XXXIV/2005, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, de agosto de 2005, página 17, en cuyo texto se lee: ”De conformidad con el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la utilidad fiscal, en términos del artículo 130 de dicha ley, conforme al cual dicho concepto se determina disminuyendo las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos acumulables, procedimiento idéntico al previsto en el artículo 10 de la propia ley. Esto es, dichos procedimientos son acordes con lo establecido en la Constitución Federal y con lo sostenido por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 48/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, página 6, con el rubro: "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.", en cuanto a que para determinar el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades debe tomarse como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que está contenida en el referido artículo 10 bajo el concepto de utilidad fiscal, que se obtiene de restar las deducciones autorizadas al total de ingresos”.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga.”

Como puede apreciarse, son múltiples las ocasiones en las que este Alto Tribunal se ha pronunciado en relación con la similitud que debe imperar en el trato fiscal que corresponde a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales.

4.2. Precedentes en los que se ha resuelto que, a pesar de que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales se encuentran en un plano de igualdad, se justifica la existencia de un tratamiento diferenciado específico.

4.2.1. Asuntos relacionados con la obligación de calcular el ajusta anual por inflación.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas morales se encuentran obligadas a calcular el ajuste anual por inflación, a diferencia de lo que acontece con las personas físicas empresarias.

A. Razón para distinguir entre ambos grupos de contribuyentes: se hizo referencia al proceso de creación de la norma y al sistema de acumulación de personas físicas y morales, señalándose lo siguiente:

> “De lo anterior puede deducirse que la razón fundamental por la que se otorga un trato diferente en la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas físicas con actividades empresariales en cuanto a que, a diferencia de las morales, no se les obliga a considerar el ajuste anual por inflación, obedece a que aquéllas deben acumular sus ingresos al momento en que sean efectivamente percibidos o cobrados en efectivo, en bienes o en servicios y no

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

cuando se devengan como anteriormente lo hacían respecto de los ingresos en crédito que tuvieran".

B. Precedentes relevantes:

- AMPARO EN REVISIÓN 2688/2003, RESUELTO EN SESIÓN DE FECHA DOS DE ABRIL DE DOS MIL CUATRO, POR LA SEGUNDA SALA, SIENDO PONENTE EL MINISTRO JUAN DÍAZ ROMERO.
- AMPARO EN REVISIÓN 38/2004, RESUELTO EN SESIÓN DE FECHA DOS DE ABRIL DE DOS MIL CUATRO, POR LA SEGUNDA SALA, SIENDO PONENTE EL MINISTRO JUAN DÍAZ ROMERO.

DE DICHOS PRECEDENTES, ASÍ COMO DE OTROS EN LOS QUE SE REITERÓ EL CRITERIO SOSTENIDO, DERIVÓ LA TESIS DE JURISPRUDENCIA DE RUBRO: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[59].

[59] Tesis 2a./J. 174/2004, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, de diciembre de 2004, página 542, en cuyo texto se lee: "No puede establecerse un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligadas en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que el régimen general de tributación de las primeras está regulado en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2002, en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo al título IV de la propia ley, de manera que este ordenamiento regula en forma específica el mecanismo para el cálculo del ajuste anual por inflación, reconociendo las características objetivas de los sujetos obligados a pagar el tributo y que, por ende, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto que son sujetos del mismo impuesto, también lo es que el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, sujetándolos, por tanto, a regímenes diversos. Por lo anterior, si bien el ajuste anual por inflación es un elemento a tomar en cuenta para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, no es factible pretender que las mismas reglas para su amortización se apliquen a los sujetos obligados, pues las leyes fiscales deben dar un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos y desigual a los que se colocan en situaciones desiguales. Además, del contenido de los artículos 17, 18, 19 y 122 de la misma ley se evidencia que la acumulación de los ingresos de las personas morales se efectúa en distintos momentos, en tanto que tratándose de las personas

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

4.2.2. Asuntos relacionados con la forma de presentar pagos provisionales.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que, para efectos del cálculo de pagos provisionales, las personas morales veían limitado el monto de pérdida fiscal susceptible de ser amortizado, a diferencia de las personas físicas empresarias y de las del régimen simplificado.

A. Razones para distinguirlos:

- El legislador ha considerado que poseen características objetivas suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas.

- Al no tratarse de contribuyentes que se encuentren en la misma hipótesis aquéllos que son personas morales que tributan en el régimen general, que aquellas personas morales que lo hacen bajo el régimen simplificado, así como las personas físicas con actividad empresarial, no existe la inequidad aducida, pues a supuestos diferentes, se les da un trato también diferente.

- Se encuentran sujetos a regímenes diferentes.

B. Precedentes Relevantes:

- Amparo en Revisión 713/2002, resuelto en sesión de fecha cinco de agosto de dos mil tres, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el

---

físicas con actividades empresariales ello ocurre al momento en que sean efectivamente percibidos, de ahí que no se encuentren en un mismo plano de igualdad y estén sujetos a un régimen legal diferente, pues se trata de contribuyentes que se ubican en distintas hipótesis, de lo

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, el cual constituye el primer precedente integrante de la tesis de jurisprudencia P./J. 46/2003.

- Amparo en Revisión 1270/2004, resuelto en sesión de fecha diez de noviembre de dos mil cuatro, por la Primera Sala, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

De dichos precedentes se desprenden las siguientes tesis, de jurisprudencia y aislada, respectivamente: "PÉRDIDA FISCAL. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2002, QUE ESTABLECE SU AMORTIZACIÓN EN DOCE PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[60] y "RENTA. LOS ARTÍCULOS 14, 15 Y 61 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, QUE REGULAN EL MECANISMO PARA EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES, NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS"[61].

---

que resulta que no existe violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

[60] Tesis P./J. 46/2003, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, de agosto de 2003, página 6, en cuyo texto se lee: "El citado artículo, que instituye esa forma de amortización, no transgrede el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular el acreditamiento de las pérdidas fiscales, lo hace atendiendo a cada categoría de sujetos, según sus características objetivas, de modo que otorgando un trato desigual a sujetos desiguales en atención a sus capacidades económicas y operativas, cumple con el principio de equidad tributaria".

[61] Tesis 1a. IX/2005, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, de marzo de 2005, página 221, cuyo texto señala: "Conforme al sistema para el cálculo de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, éstos deberán ajustarse al final del ejercicio, cuando se realice el pago definitivo del tributo, momento en el cual puede determinarse con certeza cuáles fueron las utilidades obtenidas y corroborarse si se atendió o no al principio de proporcionalidad tributaria, ya que en pagos de esa índole debe tenerse en cuenta la utilidad realmente obtenida en un ejercicio fiscal concluido, una vez considerados los ingresos totales y las deducciones autorizadas. En ese tenor, y si se toma en consideración que los principios de equidad y proporcionalidad tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se complementan en virtud de que el de equidad sólo puede comprenderse en el marco de la capacidad económica de los contribuyentes, pues por imperativo constitucional los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes han de enterarlos, y tal exigencia se cumple a través del principio de equidad tributaria que evita discriminaciones y desigualdades injustificadas, es indudable que los artículos 14, 15 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, no violan los citados

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

4.2.3. Asuntos relacionados con el momento de acumulación del ingreso.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas morales se encuentran obligadas a acumular los ingresos en crédito desde el momento en que éstos se incorporan al patrimonio del causante, mientras que las personas físicas con actividades empresariales se rigen bajo un sistema de flujo de efectivo, es decir, acumulan hasta el momento en el que efectivamente perciben el ingreso.

A. Razones para distinguirlos: el legislador atendió a razones de política fiscal, señalando lo siguiente:

- Se buscaba el apoyo a la micro, pequeña y mediana empresa, a fin de combatir una ventaja competitiva que no les permitía una participación más amplia en los mercados nacionales y extranjeros;

- Asimismo, se buscaba promover la integración de dichas empresas a las cadenas productivas, buscando una mayor simplificación, eficiencia y equidad;

- Para tal efecto, se pretendía que las personas físicas con actividades empresariales debían ser gravadas atendiendo a un sistema de flujo de efectivo;

---

principios constitucionales al regular el mecanismo para efectuar pagos provisionales, en virtud de que atienden a cada categoría de contribuyentes y reconocen sus características objetivas, sus capacidades económicas y operativas, las cuales motivan la existencia de una regulación distinta, pues otorgan un trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien son sujetos del mismo impuesto, el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías y sujetarlos a regímenes diversos."

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

- Por las mismas razones, deberían calcular su impuesto atendiendo a una tarifa progresiva;

B. Precedentes:

- Amparo en Revisión 283/2004, resuelto en sesión de fecha veintitrés de noviembre de dos mil cinco, por la Primera Sala, siendo ponente el Ministro José Ramón Cossío Díaz.

De dicho precedente se desprende la tesis aislada XVIII/2006 de la Primera Sala, pendiente de publicación: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[62].

[62] Tesis 1a XVII/2006, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, de febrero de 2006, página 645, en cuyo texto se lee: Los mencionados artículos no vulneran la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien otorgan un trato distinto a las personas morales que realizan actividades empresariales, en relación con las físicas que se dedican a actividades de índole similar, en términos del numeral 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, ello no es respecto de la obligación de acumular los ingresos en crédito, sino respecto del momento en el que la ley considera obtenido el ingreso; de manera que dicho tratamiento diferenciado está plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para tratarlas de la misma manera por la legislación fiscal. Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de la señalada Ley, así como del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de donde se observa que el legislador atiende a razones objetivas de política fiscal, cuyo propósito es alentar el desarrollo de las empresas micro, pequeñas y medianas. En efecto, entendiendo a la política fiscal como aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento, se aprecia que las herramientas con las que ésta cuenta para cumplir sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Específicamente desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar su pago, evitar la evasión, etcétera. En este caso, en el ámbito de sus facultades, tanto el Ejecutivo como el Legislativo consideraron que la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios había generado que este sector de contribuyentes viera limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas, por lo cual realizaron la distinción entre los momentos en que se consideran obtenidos los ingresos, como un apoyo para el eficiente desarrollo de dicho sector".

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

En tal virtud, consideramos plenamente acreditado que el presente caso es el primero en el que este Alto Tribunal es inconsistente en lo que concierne a los reclamos enderezados en torno al régimen correspondiente a las personas morales, en relación con las personas físicas con actividades empresariales.

Asimismo, la exposición anterior —relativa a la pluralidad de antecedentes en los que este Alto Tribunal se ha pronunciado en torno a los tratos diferenciados entre personas físicas con actividades empresariales, y las morales del Título II—, permite apreciar que son muy diversas las manifestaciones efectuadas por el legislador en torno a los motivos que, en un determinado momento, ha estimado adecuados para establecer diferencias de trato entre ambos grupos de causantes.

No obstante, las razones que en otros momentos y circunstancias hubieren sido planteadas por el legislador para el establecimiento de tratamientos diferenciados entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, no pueden abstraerse de su específica posición como referente histórico, ni puede válidamente pretenderse que las mismas se proyecten de manera irrestricta sobre el ordenamiento.

Así, se corrobora la conclusión expresada en el apartado que antecede, en el sentido de que la justificación de la incorporación de un trato desigual entre personas que se ubican en la misma situación jurídica, no puede ser inferida ni desprenderse de manera inmediata de las razones que en otras circunstancias soportaron una reforma legislativa diversa, considerando que los motivos y propósitos del órgano creador de la norma no se incorporan de una vez y para

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

siempre a los criterios que permitirían distinguir a dos grupos de personas.

En efecto, para estimar que un determinado esquema fiscal y su mecánica de implementación se apegan al principio de equidad tributaria, debe considerarse que, ***cuando se haga algún tipo de distinción entre los sujetos, la misma debe ser razonablemente justificada,*** de tal manera que el análisis que sobre el particular efectúe el juzgador, permita apreciar que existe una finalidad constitucionalmente aceptada, que los mecanismos para su consecución realmente busquen la realización de dicho fin, y que en la valoración que se realice, se cumpla con una relación de proporcionalidad, para determinar si en aras de un fin constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal.

A manera de conclusión:

En el contexto descrito, los Ministros integrantes de la minoría consideramos que, en casos como el presente, este Alto Tribunal se encuentra imposibilitado para evaluar si la medida incorporada a la legislación es objetiva o si es admisible desde el punto de vista constitucional, motivo por el cual no se puede tener por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado (aspecto teleológico del mismo).

En efecto, tras la revisión efectuada a los antecedentes legislativos de la reforma que dio lugar a las disposiciones reclamadas, apreciamos que no se ofreció una sola razón que justificara el por qué del establecimiento de un sistema de deducciones que únicamente

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0I7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

repercute en las personas morales, —a pesar de que existen otros causantes que, al igual que éstas, desarrollan actividades empresariales—.

Consecuentemente, al no apreciar una finalidad específica para la medida legislativa en análisis, mucho menos podemos determinar si el mecanismo concreto que se escogió —la distinción de las personas morales, frente a las físicas con actividades empresariales, al nivel del sistema de deducciones—, conduce a algún resultado previamente proyectado —es decir, si es racional—, o bien, si no conduce a éste —caso en el cual se evidenciaría su irracionalidad—.

Evidentemente, el análisis que debería efectuar este Alto Tribunal tampoco puede materializarse en torno a la corrección o incorrección, idoneidad o inidoneidad, proporcionalidad o desproporcionalidad, de las justificaciones que se hubieran propuesto para tal fin, al no haberse determinado o apreciado algún propósito para la distinción reclamada por la parte quejosa.

Por tanto, si las personas morales y las personas físicas, en cuanto ejercen actividades empresariales, se encuentran en un plano de igualdad, y si el establecimiento de diferencias no se justifica —al menos, no de forma evidente y notoria— en una finalidad constitucionalmente válida, no es jurídicamente correcto que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente obligue a las personas morales a deducir las mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, con base en el costo de lo vendido, mientras que las personas físicas —que también llevan a cabo actividades empresariales— deduzcan dichos conceptos en el momento en que realizan la adquisición.

UKPGCS8x36eFhMclKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

2503-114027

De esta manera, al existir semejanza sustancial en cuanto a la actividad empresarial que realizan tanto las personas morales como las físicas con actividades empresariales, consideramos que el diverso trato que establece el artículo 29, fracción II, en relación con el diverso 123, fracción II, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta injustificado, razón por la que —a nuestro juicio— lo procedente era otorgar el amparo a la quejosa para el efecto de que lleve a cabo la deducción de las mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, en la misma forma en que lo hacen las personas físicas con actividades empresariales, hasta en tanto no se eliminara el vicio de inconstitucionalidad al que hemos hecho referencia.

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA:

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

“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”.

UKPGCS8x36eFhMcIKjU9j0l7Q/yJSnTtfg2JiM/fVE4=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 18:24:10.014 -06:00

2503-114027