AMPARO EN REVISIÓN 1502/2005.
QUEJOSA: ********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

MINISTRO PONENTE: JUAN N. SILVA MEZA.

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

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: 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, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos **29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX,** relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Sobreseyó y negó el amparo a la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas, por considerar que no vulneran los principios tributarios de: legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, así como la de no retroactividad de la ley.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

Es inoperante el agravio el contenido en la primera parte del primer agravio, en virtud de que, técnicamente el Juez de Distrito no viola garantías individuales al conocer de un juicio de amparo.

Son infundados los agravios de la parte quejosa ahora recurrente que sostiene en la segunda parte del primer agravio, donde aduce que se vulnera en su perjuicio el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque el legislador omitió definir en los artículos 45-A, 45-G, 45-H y las fracciones V y IX del artículo tercero de las disposiciones transitorias, de la Ley del Impuesto sobre la Renta los conceptos y métodos Primeras Entradas Primeras Salidas, Últimas Entradas Primeras Salidas, Costo identificado, Costo Promedio, Detallista, tampoco hizo remisión expresa a otro ordenamiento, y como tales definiciones inciden en el cálculo de la base gravable era necesario que el legislador estableciera en la ley su significado, por lo que deja en manos de la autoridad exactora su definición y al gobernado en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Lo anterior porque 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 el cuarto agravio, la recurrente sostiene que el artículo Tercero Transitorio en sus fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 constitucional.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que debe levantarse un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

cierto es que tal previsión no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido"***, puesto que no se toma en cuenta para determinar el impuesto respecto de años anteriores, sino que únicamente sirve como sustento, parámetro o base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

En otro agravio, la quejosa alega que se viola el principio de **proporcionalidad tributaria** previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque el sistema impugnado obliga a los contribuyentes a deducir las adquisiciones de mercancías hasta que se vendan pagando el impuesto sobre la renta sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva, al no reconocerse legalmente el decremento que constituye en el patrimonio de la empresa la erogación de los gastos en que ésta tiene que incurrir para la generación de los ingresos, que modifiquen positivamente su patrimonio.

Tales argumentos, son infundados, en virtud 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— al respecto, esta Primera Sala 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.

El segundo agravio a través del cual 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, es inoperante.

En efecto, 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, 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 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 —de manera ilustrativa, mas no limitativa— .

La quejosa recurrente plantea en su tercer agravio que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que otorga un

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

trato desigual a los iguales pues mientras a las personas morales las obliga a deducir conforme al sistema del costo de lo vendido, las personas físicas con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general que adquieran mercancías, materias primas, productos semiterminados o productos terminados, deducen en el momento de su adquisición.

Los argumentos que expone la recurrente son infundados, dado que el tratamiento diferenciado se encuentra 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 que sean tratados de la misma manera por la legislación fiscal.

Es inoperante la segunda parte del agravio tercero, donde la recurrente señala que el artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil cinco, vulnera en su perjuicio el principio tributario de equidad porque prevé un trato preferencial para los contribuyentes que se dedican a la construcción de desarrollos inmobiliarios, pues a ellos se les permite deducir sus mercancías (terrenos) en el ejercicio en que los adquieran y al resto de las personas morales se les permite deducir el costo de lo vendido en el momento en que enajenen las mercancías; lo inoperante, en virtud de que del análisis de la demanda de amparo –específicamente del cuarto concepto de violación, se advierte que la quejosa únicamente adujo el trato diferenciado entre personas físicas y personas morales. En consecuencia el mencionado planteamiento constituye un aspecto novedoso que no tiende a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introduce cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, no existe propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.

En el segundo agravio se plantea la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el que establece que los conceptos no deducibles a que se refiere dicho ordenamiento, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido, lo que resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que el reconocimiento anticipado de la no deducibilidad de los conceptos

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

a los que se refiere la normatividad aplicable, conllevaría un incremento desproporcionado de la base del tributo, misma que desvincularía a la obligación tributaria de la capacidad contributiva de los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta Primera Sala considera fundadas las consideraciones que anteceden, dado que dicho numeral obliga a reconocer los efectos de conceptos no deducibles, en el ejercicio en el que se eroguen y no en el que forman parte del costo de lo vendido, con lo cual, de manera contradictoria, se da lugar a la determinación de una utilidad ajena a la que corresponde bajo el esquema de deducción reintroducido en la Ley de la materia en dos mil cinco.

En estos términos, debe precisarse que el efecto para el cual se concede la protección constitucional, respecto de esta disposición normativa, consiste en la inaplicación de dicho numeral en lo sucesivo, con lo cual se libera a la quejosa de la obligación de reconocer de manera anticipada el efecto de los conceptos no deducibles, lo cual no ocurrirá sino hasta el momento en el que éstos efectivamente formen parte del costo de lo vendido, a fin de que la utilidad fiscal o el resultado fiscal que llegue a reportar en su operación, no se vean contaminados con conceptos que corresponden a otros períodos, y que provocan que la tasa del gravamen sea aplicada a un monto que no es acorde con la capacidad contributiva del causante.

Finalmente, aunque no hay agravio expreso en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, en términos del artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, en suplencia de la queja deficiente, procede conceder el amparo respecto de dicho artículo, toda vez que en esta misma sesión, este órgano jurisdiccional en los amparos en revisión números 1215/2005, 1146/2005, 1415/2005, 1216/2005 y 1448/2005, decretó su inconstitucionalidad.

En esas condiciones, los efectos de la concesión se traducen en 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. 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.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra 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, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos **29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX,** relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

TERCERO. La Justicia de la Unión **AMPARA Y PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de los artículos **32, último párrafo** y **45-F** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTIAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO.” (Págs. 16 a 18)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL.” (Págs. 20 y 21)

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.” (Págs. 27 y 28)

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.” (Págs. 29 y 30)

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.”. (Págs. 31 a 33)

“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.” (Págs. 35 y 36)

“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.” (Págs. 37 a 39)

“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.” (Págs. 48 y 49)

“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.”. (Págs. 49 y 50)

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE." (Págs.107 y 108)

"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." (Págs. 111 a 113)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY." (Págs. 113 a 115)

"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR" (Págs. 115 y 116)

"IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS" (Págs. 118 a 120)

"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN." (Págs. 122 y 123)

"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA." (Págs. 125 a 128)

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS." (137 y 138)

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. " (138 y 139)

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES." (139 a 141)

"RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO." (142 y 143)

"GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA." (152 y 153)

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES." (153 y 154)

"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." (165 a 167)

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL." (194 y 195)
"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.” (195 a 197)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.” (198 y 199)

“GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.” (228 y 229)

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.” (229 y 230)

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN.” (247 y 248)

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002 Y 2003, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.” (265 a 267)

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).” (267 y 268)

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

AMPARO EN REVISIÓN 1502/2005.
QUEJOSA: ********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.**

MINISTRO PONENTE: JUAN N. SILVA MEZA.

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

Vo. Bo.

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

V I S T O S; Y,

R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el diez de marzo de dos mil cinco, ante la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en el Estado de Aguascalientes, Aguascalientes ************, Sociedad Anónima de Capital Variable,** por conducto de su representante legal **********, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de los actos y autoridades que a continuación se precisan:

"III. AUTORIDADES RESPONSABLES:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

Se señalan como autoridades responsables en el presente Juicio de Amparo a las siguientes:

a) Ambas Cámaras (Diputados y Senadores) del Congreso de la Unión, con domicilio en Palacio Legislativo Federal de San Lázaro, México, D. F.

b) El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, con domicilio en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, Palacio Nacional, Zócalo, México, D.F.

c) El Secretario de Gobernación, con domicilio en Bucareli número 99, Colonia Juárez, Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06600, México, D.F.

d) El Secretario de Hacienda y Crédito Público, con domicilio en Avenida Hidalgo número 77, C.P. 06300, Colonia Centro, México, D.F.

e) El Director del Diario Oficial de la Federación, con domicilio en la calle Abraham González número 48, Planta Baja, C. P. 06600, Colonia Juárez, México, D. F.

f) El Presidente del Servicio de Administración Tributaria en su carácter de Titular de la dependencia encargada de vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales fiscales que por este medio se reclaman, con domicilio en Avenida

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Hidalgo número 77, C .P. 06300, Colonia Centro, México, D .F.

g) El Tesorero de la Federación, con domicilio en Constituyentes número 1001, Edificio A, Piso 4, Colonia Belén de las Flores, Delegación Álvaro Obregón, C.P. 01110, México, D.F.

h) El Administrador Local de Recaudación de Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria, con domicilio en la Calle Chichimeco No. 119-2° Piso Col. San Luis, Aguascalientes, Aguascalientes. C.P: 20250".

"IV. ACTOS RECLAMADOS:

a) <u>De Ambas Cámaras (Diputados y Senadores) del Congreso de la Unión.-</u> La aprobación, decreto y expedición del 'DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y ESTABLECEN LOS SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACIÓN DEL INGRESO', publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1° de diciembre de 2004, por medio del cual se reformó el contenido del artículo 29 fracción II, y se adicionó el Capítulo II, Sección III, del titulo II, denominado "Del Costo

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

de lo Vendido" que comprende los artículos 45-A a 45-I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como se emitió el Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX de "Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta", cuya vigencia se inició a partir del 1° de enero de 2005, mismos que constituyen disposiciones legales autoaplicativas, que con motivo de su primer acto de aplicación vulneran en perjuicio de la empresa quejosa, las garantías consagradas en la Constitución política de los Estados Unidos Méxicanos.

b) <u>Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Méxicanos.-</u> El refrendo y la promulgación de todas y cada una de las disposiciones legales mencionadas mediante los decretos correspondientes, acto que según el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, él es el encargado de realizar.

c) <u>Del Secretario de Gobernación.-</u> El refrendo y la firma del decreto por medio del cual se dan a conocer todas y cada una de las disposiciones legales mencionadas en inciso a) de este apartado, aprobadas, decretadas y expedidas por el Congreso de la Unión.

d) <u>Del Secretario de Hacienda y Crédito Público.-</u> La aplicación, ejecución u observancia de las

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

disposiciones legales citadas, en perjuicio de la quejosa.

e) <u>Del Director del Diario Oficial de la Federación.</u>-La publicación el día 01 de diciembre de 2004 de las disposiciones legales antes señaladas, aprobadas, decretadas y expedidas por el Congreso de la Unión.

f) <u>Del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.</u>- La aplicación, ejecución u observancia de las disposiciones legales citadas, en perjuicio de la quejosa.

g) <u>Del Tesorero de la Federación,</u> la recepción del pago efectuado por la empresa quejosa, el pasado 17 de febrero de 2005 con motivo de la primera aplicación de las disposiciones legales impugnadas de inconstitucionales.

h) <u>Del Administrador Local de Aguascalientes,</u> la recepción de la declaración de pago provisional relativa al mes de enero de 2005, que materializa el primer acto de aplicación de las disposiciones legales impugnadas de inconstitucionales".

SEGUNDO. La parte quejosa señaló como garantías individuales violadas en su perjuicio las previstas por los artículos 14, 16, 31, fracción IV y 73, de la Constitución Política de los

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Estados Unidos Mexicanos; asimismo, narró los antecedentes de los actos reclamados y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Por auto dictado el catorce de marzo del año dos mil cinco, el Juez Segundo de Distrito en el Estado de Aguascalientes, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, admitió a trámite la demanda de amparo, la registró con el número ********** y previos los trámites de ley, el primero de julio de dos mil cinco, celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia terminada de engrosar el tres de agosto del mismo año, en el siguiente sentido:

> ***"PRIMERO.- Se sobresee en el juicio de amparo promovido por **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, contra los actos que reclamó del Secretario de Hacienda y Crédito Público, Tesorero de la Federación, Jefe del Servicio de Administración Tributaria y Administrador Local de Recaudación, por las razones expuestas en el segundo considerando de la misma.***
>
> ***SEGUNDO.- La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a **********, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, contra los actos que reclamó del Congreso de la Unión, del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, del Secretario de Gobernación y del Director del Diario Oficial de la Federación, por lo que se refiere a la aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

ingreso, específicamente su artículo primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29, fracción II, 45-A al 45-I, así como el artículo tercero transitorio, fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicados en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro.”.

El Juez de Distrito resolvió lo anterior con base en las siguientes consideraciones:

- Sobreseyó el juicio respecto de la aplicación de los artículos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, Tesorero de la Federación, Jefe del Servicio de Administración Tributaria y Administrador Local de Recaudación de Aguascalientes, con fundamento en el artículo 74, fracción IV de la Ley de Amparo, en virtud de que al rendir sus informes justificados negaron la existencia de dicho acto y la quejosa no desvirtuó la negativa, aunado a que de las constancias de autos advirtió que ésta realizó el pago de la contribución sin que mediara acto alguno de las citadas autoridades (considerando segundo).

- El Juez de Distrito estimó que no se actualizaban las causales de improcedencia previstas en las fracciones V y VI el artículo 73, de la Ley de Amparo, ni la contenida en la fracción XVIII de dicho precepto legal, en relación con el artículo 80 de la misma Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hechas valer por las autoridades responsables: Secretario de Hacienda y Crédito Público, Presidente de la República, Tesorero de la Federación y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, en virtud de que la quejosa sí acreditó su interés jurídico y el acto de aplicación puesto que consideró que las normas impugnadas en el juicio de amparo son de naturaleza heteroaplicativa.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

- Desvirtuó la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII en relación con el artículo 80 de la Ley de Amparo, ya que contrariamente a lo que adujeron las autoridades responsables, los efectos de la protección constitucional se concretarían al quejoso en relación al principio tributario de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, permitiéndole realizar las deducciones establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas con actividades empresariales.

- Asimismo consideró que no se hace patente la referida en la fracción XVIII del artículo 73, en relación con el artículo 116, fracción V, del ordenamiento legal en cita, invocada por el Presidente de la República y por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que la parte quejosa sí formuló conceptos de violación en contra de los artículos impugnados.

- Negó la protección de la Justicia Federal solicitada a la quejosa por considerar ineficaces los conceptos de violación que ésta hizo valer, en relación con los principios tributarios de: legalidad, proporcionalidad y equidad (considerando sexto).

- El Juez consideró que no es necesario que la Ley del Impuesto sobre la Renta defina las técnicas contables que se utilizan para calcular el impuesto relativo, en términos de la tesis sustentada por el Pleno de este Alto Tribunal: ***"ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER PARA LA ACTUALIZACIÓN DE INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS."***

- Por otra parte, ante el argumento de la quejosa consistente en que las normas impugnadas violan en su perjuicio **la garantía de proporcionalidad tributaria** consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque los artículos 29, fracción II, 45-A al 45-I y Tercero Transitorio

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

fracciones IV a IX, la obligan a pagar el valor del inventario existente al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro como utilidad neta, sin que refleje un verdadero incremento en su haber patrimonial, además porque no se le permite deducir gastos estrictamente relacionados con la obtención de sus ingresos y porque el artículo 32, último párrafo, de la ley en cita establece que los conceptos no deducibles se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no aquel en que formen parte del costo de lo vendido, el Juez de Distrito consideró que dicha situación no acontece ya que en la especie no se vulnera el citado principio superior, puesto que la quejosa tendría que calcular el impuesto sin posibilidad de aplicar en su beneficio la deducción del costo de las ventas, es decir, no puede pasarse por alto que la posible concesión del amparo le traería consecuencias negativas, pues una deducción que tiene a su favor, quedaría fuera de sus prerrogativas, por eso, insistió, que se le ocasionaría un perjuicio evidente, contrario a los fines del artículo 80 de la Ley de Amparo.

- En otro aspecto, determinó ineficaz el concepto de violación propuesto por la empresa mercantil quejosa ya que la circunstancia de que el artículo 29, fracción II, permita deducir a las personas morales el costo de las ventas que realizan, mientras que a las personas físicas se les permite deducir en términos del artículo 123, fracción II, las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios para fabricar bienes o para enajenarlos, **no quebranta el principio de equidad tributaria**, puesto que se consideran las características peculiares del contribuyente y que las diferencian a unos de otros, otorgándoles por tal motivo un tratamiento especial.

- Finalmente, inoperante el argumento de la quejosa en el sentido de que las fracciones IV, V, inciso b) y IX del artículo Tercero de las disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulneran la **garantía de irretroactividad de la ley** prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos respecto de la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a la luz del artículo 61 de la ley en cita, por considerar que el Legislador no desconoció ese derecho

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> adquirido de la quejosa, sino que por el contrario tal prerrogativa subsiste en el ejercicio fiscal dos mil cinco y podrá deducirlas del inventario base, en términos de la fracción V, del artículo tercero transitorio antes mencionado.

CUARTO. Inconforme con la anterior resolución, la quejosa, por conducto de su autorizado, interpuso recurso de revisión ante el Juzgado del conocimiento el dieciséis de agosto de dos mil cinco y, éste, lo remitió a la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados del Vigésimo Tercer Circuito el veinticuatro de agosto del mismo año.

El asunto fue turnado al Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, que por acuerdo de su Presidenta de veinticinco de agosto de dos mil cinco, admitió dicho recurso con el número de toca ************** y, concluidos los trámites de ley en sesión celebrada el ocho de septiembre del mismo año, el citado órgano colegiado dictó resolución en la que confirmó el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida (considerando tercero de la sentencia dictada en el toca **************-IV, foja 45), declarándose carecer de competencia legal para abordar el análisis constitucional de los artículos reclamados, por lo que remitió los autos a este Alto Tribunal.

QUINTO. Mediante proveído de veintiocho de septiembre de dos mil cinco, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió dicho recurso y ordenó que se notificara al Procurador General de la República para que formulara el pedimento respectivo, si lo estima conveniente y, con fundamento

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

en el punto Séptimo del Acuerdo del Tribunal Pleno 5/2001, reservó el trámite subsecuente del presente asunto, hasta que el Pleno de este Alto Tribunal emitiera criterio respecto del tema central que se aborda en la demanda.

El Agente del Ministerio Público Federal, no formuló pedimento, como se desprende de la certificación realizada por el Subsecretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal (foja 54 del presente toca).

Mediante auto de veinte de junio de dos mil seis, el Presidente de este Alto Tribunal, con fundamento en el artículo 14, fracción II, primer párrafo de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ordenó se turnara el presente asunto al señor Ministro Juan N. Silva Meza para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

Aunado a lo anterior, previo dictamen de doce de febrero de dos mil siete del Ministro Ponente y la emisión de los acuerdos presidenciales respectivos; el asunto quedó radicado en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

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

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 94, séptimo párrafo y 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Federal; Cuarto Transitorio del Decreto de reformas

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

a ésta, de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Segundo, Quinto, fracción I, inciso A), y Décimo Primero, fracciones II y III, del Acuerdo General 5/2001, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio del dos mil uno, toda vez que se interpone en contra de la sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto en que aun cuando subsiste el tema de constitucionalidad planteado, esto es, del 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, específicamente su artículo Primero que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29, fracción II, 32, último párrafo, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H e 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco, se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno ya que existen criterios que orientan el sentido del fallo.

SEGUNDO. Carece de sentido pronunciarse respecto a la oportunidad del recurso de revisión, en virtud de que el órgano colegiado que conoció del asunto se ocupó de dicho punto en el considerando segundo de la sentencia dictada en el toca

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

************,**- foja 37 del presente toca-, estimando que dicho medio de impugnación se interpuso dentro del término de diez días hábiles a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo.

TERCERO. Los agravios hechos valer por la parte recurrente, en esencia son los siguientes:

1. El Juez de Distrito emitió una sentencia contraria a los artículos 76, 79 y 80 de la Ley de Amparo y vulneró los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos porque omitió definir en los artículos 45-A, 45-G, 45-H y las fracciones V y IX del artículo tercero de las disposiciones transitorias, de la Ley del Impuesto sobre la Renta los conceptos y métodos 'Primeras Entradas Primeras Salidas, Últimas Entradas Primeras Salidas, Costo identificado, Costo Promedio, Detallista, tampoco hizo remisión expresa a otro ordenamiento, y como tales definiciones inciden en el cálculo de la base gravable era necesario que el legislador estableciera en la ley su significado, por lo que deja en manos de la autoridad exactora su definición y al gobernado en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica por lo que se vulnera el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los términos utilizados por el legislador en la deducción del costo de lo vendido no son comprensibles para cualquier persona de entendimiento ordinario.

2. Violación al principio de **proporcionalidad tributaria** previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos porque el sistema impugnado obliga a los contribuyentes a deducir las adquisiciones de mercancías hasta que se vendan pagando el impuesto sobre la renta sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva, al no reconocerse legalmente el decremento que constituye en el patrimonio de la empresa la erogación de los gastos en que ésta tiene que

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

incurrir para la generación de los ingresos, que modifiquen positivamente su patrimonio.

La acumulación de inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no constituye un ingreso gravable por lo que el impuesto se paga sobre una base ficta, que no revela la verdadera capacidad contributiva de la empresa recurrente.

El artículo 32, fracción XXVII, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece que los conceptos no deducibles a que se refiere la misma, se deberán considerar en el ejercicio en que se efectúen y no en aquel que formen parte del costo de lo vendido vulnera el principio de **proporcionalidad tributaria**; puesto que lo lógico sería que dichos conceptos se tomaran en consideración en el momento en que se realice la deducción del costo de lo vendido.

La concesión del amparo en términos del artículo 80 de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sí tendría efectos y una realización en el plano jurídico de la quejosa, pues tratándose del principio tributario de **proporcionalidad** el efecto sería permitirle deducir en el mismo ejercicio en que se producen las erogaciones y, respecto del principio de **equidad,** los efectos serían obligar a la autoridad a darle el mismo trato que a las personas físicas con actividades empresariales y desarrolladoras inmobiliarias mediante la deducción de compras y adquisiciones.

3. **Violación al principio de equidad tributaria** toda vez que el Legislador no justificó el trato diferenciado que establece el nuevo sistema de deducción del costo de lo vendido para las personas morales, en relación con las personas físicas con actividades profesionales, en virtud de que éstas podrán deducir el costo de las mercancías al momento de adquirirlas y las personas morales cuando las enajenen.

   El artículo Tercero relativo a las disposiciones transitorias de Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil cinco, prevé un trato preferencial para los contribuyentes

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

que se dedican a la construcción de desarrollos inmobiliarios, pues a ellos se les permite deducir sus mercancías (terrenos) en el ejercicio en que los enajenen.

4. Las fracciones V y IX del artículo tercero transitorio de las disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulneran en perjuicio de la recurrente **la garantía de irretroactividad de la ley** prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque las disposiciones reclamadas afectan derechos adquiridos respecto de sus inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, ya que a luz de las normas vigentes durante dicho ejercicio únicamente tenía la obligación de formularlos, pero con la introducción del sistema de deducción del costo de lo vendido, en el ejercicio fiscal de dos mil cinco tiene la obligación de valuarlos conforme a los métodos previstos en la ley y de utilizarlos como base para la acumulación del impuesto a pagar en ejercicios posteriores.

CUARTO. Es inoperante el agravio el contenido en la primera parte del primer agravio sintetizado en el considerando anterior, en virtud de que, técnicamente el Juez de Distrito no viola garantías individuales al conocer de un juicio de amparo, por la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que el a quo desempeña ya que, si así se hiciera, se trataría extralógicamente al Juez del conocimiento como otra autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de amparo; es decir, se ejercería un control constitucional sobre otro control constitucional.

Sustenta lo anterior la tesis de jurisprudencia cuyo rubro, texto y datos de publicación son los siguientes:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTIAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO. Históricamente las garantías individuales se han reputado como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público. Son derechos públicos subjetivos consignados en favor de todo habitante de la República que dan a sus titulares la potestad de exigirlos jurídicamente a través de la verdadera garantía de los derechos públicos fundamentales del hombre que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consigna, esto es, la acción constitucional de amparo. Los Jueces de Distrito, al conocer de los distintos juicios de amparo de su competencia, y no de procesos federales, ejercen la función de control constitucional y, en ese caso, dictan determinaciones de cumplimiento obligatorio y obran para hacer cumplir esas determinaciones, según su propio criterio y bajo su propia responsabilidad, por la investidura que les da la ley por lo que, a juicio de las partes, pueden infringir derechos subjetivos públicos de los gobernados. Ahora bien, aun y cuando en contra de sus decisiones procede el recurso de revisión, éste no

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

es un medio de control constitucional autónomo, a través del cual pueda analizarse la violación a garantías individuales, sino que es un procedimiento de segunda instancia que tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función judicial, a través del cual, el tribunal de alzada, con amplias facultades, incluso de sustitución, vuelve a analizar los motivos y fundamentos que el Juez de Distrito tomó en cuenta para emitir su fallo, limitándose a los agravios expuestos. Luego, a través del recurso de revisión, técnicamente, no deben analizarse los agravios consistentes en que el Juez de Distrito violó garantías individuales al conocer de un juicio de amparo, por la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que el a quo desempeña ya que, si así se hiciera, se trataría extralógicamente al Juez del conocimiento como otra autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de amparo; es decir, se ejercería un control constitucional sobre otro control constitucional.”

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. V, Enero de 1997. Tesis: P./J. 2/97. Página: 5. Genealogía: Novena Época, Tomo V, febrero 1, 1997, página 30.

QUINTO. Por otra parte, la parte quejosa ahora recurrente sostiene en la segunda parte del primer agravio que se vulnera en

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

su prejuicio el principio de legalidad previsto 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 Transitorio, 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:

- 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*

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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”.*

- 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.

Los argumentos que anteceden son de estudio preferente de conformidad con lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, agosto de 1999, tesis P./J. 77/99, página 20, que dice:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. 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."***

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 *"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:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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."***

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 inciso c), ya que es de suma importancia para informar la decisión que al respecto sustentará esta 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, según se desprende de la tesis de jurisprudencia, visible en la página 173, del Tomo 91-96, Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, que dice:

> ***"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”***

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Pleno, en la tesis de jurisprudencia publicada en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, compilación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 165, cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

> ***“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos*** *‘contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’*, ***no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley;*** *(sic)* ***sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”***

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Al respecto, es ilustrativa la tesis número P. CXLVIII/97, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 68, Tomo VI, noviembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que establece:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”

Como se advierte de los párrafos destacados de la tesis precedente, 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 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, esta 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 y texto son los siguientes:

> ***"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. 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 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***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.”***

En este orden de ideas, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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. 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

‘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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 esta 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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, en sesión privada de treinta de mayo de dos mil cinco, las tesis aisladas números XLII/2006 y XLIII/2006, pendientes de publicación, cuyo rubro y texto son los siguientes:

> ***"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. 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

“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. 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

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 colab2oración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 Transitorio, 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 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.***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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:
(…)

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

II. <u>El costo de lo vendido.</u>

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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

el mismo el costo 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

<u>DISPOSICIONES TRANSITORIAS.</u>

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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, por lógica y sentido común, 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 Transitorio, fracción IX).

En estos términos, de una interpretación sistemática de lo dispuesto en los artículos 45-A, 45-B, 45-C y Tercero Transitorio, 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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) **(MAS)**
- 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)

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

3° <u>Asimismo se prevé que</u> *<u>"en todo caso"</u>* **<u>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.</u>**

4° En los artículos 45-B a 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen diferentes <u>categorías de contribuyentes</u> 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 <u>rige a los que realizan actividades comerciales.</u>

b) El artículo 45-C <u>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</u>.

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 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:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"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 transitorio 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:

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

mismo método de valuación de inventarios; siendo posible que elija dentro de los siguientes:

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- 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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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:

“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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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."

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

7° Por lo que se refiere al **artículo Tercero Transitorio, 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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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 y es del dominio público que quienes llevan a cabo aquél control, tienen 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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."***
>
> ***"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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 conceptos expresados en el boletín

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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':*

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

'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 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 (…)'.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

artículos tales como: refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etc.

<u>Mercancías en tránsito.</u>

(12) Los artículos que se compren libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

<u>Anticipos a proveedores.</u>

(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.

<u>Costo de producción.</u>

(14) Representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

b) Castigos de inventarios. Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

<u>Costo absorbente.</u>

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

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.

<u>Métodos de valuación.</u>

(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:

<u>Costo identificado.</u>

(29) Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

específicamente con su costo de adquisición o producción.

<u>Costo promedio.</u>

(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.

<u>Primeras entradas primeras salidas.</u>

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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) <u>El término mercado</u>, 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) <u>El valor de realización</u> se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de ventas, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.

c) <u>El valor neto de realización</u> 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

(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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

<u>Reglas de Presentación.</u>

(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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

(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:

- 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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

- Cuáles son las remuneraciones y gastos que deben considerarse directamente relacionados con la producción o 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).

- 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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

- 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 Suprema Corte de Justicia de la Nación 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 tributario de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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 número 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, que establece:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE. 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, por tanto, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Es aplicable a lo precedente por identidad de razón, el criterio que informa la tesis P. LXXXVIII/98, del Pleno de esta 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:

> ***"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. 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Es aplicable a lo que antecede la tesis aislada y de jurisprudencia sustentadas por este Alto Tribunal, cuyos rubros, textos y datos de identificación, en el mismo orden, son las siguientes:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. 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,***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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).

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***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, 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).

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”***.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

SEXTO. A continuación conforme a la técnica que rige en el juicio de amparo se analizará el cuarto agravio en que la recurrente sostiene que el artículo Tercero Transitorio en sus fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

1. En la primera de las teorías citadas se distingue entre dos conceptos, a saber: el relativo al **derecho adquirido** que lo define como aquél que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico y, el diverso que se refiere a la **expectativa de derecho** definido como la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, el derecho adquirido constituye una realidad y la expectativa de derecho corresponde a algo que en el mundo fáctico no se ha materializado. Por consiguiente se sostiene que si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no se viola la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal (Teoría de los Derechos Adquiridos).

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Corrobora lo anterior, la tesis 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, cuyo tenor es:

> ***"IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.”

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

Adicionalmente, es menester señalar que, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos, no es posible aplicarla en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado, en virtud de que llegar a ese extremo, implicaría desconocer, por una parte, que el sistema tributario constituye un

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

instrumento privilegiado para alcanzar metas de política fiscal y económica (igualdad, redistribución de la renta, solidaridad, entre otros) y, por otra, no considerar que al hablar de política económica y fiscal, indudablemente se hace alusión a una realidad en permanente transformación, circunstancia que no se actualiza con la misma intensidad en las normas relativas al Derecho Privado, motivo que determina la extraordinaria variabilidad de las normas fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir, sin que ello implique que las normas de derecho fiscal puedan quedar excluidas de la observancia del principio que consagra el artículo 14 constitucional, consistente en la irretroactividad de las leyes, el cual constituye una garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados y un límite para el legislador de respetar y cumplir todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

Por tanto, si bien, el Congreso de la Unión legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad (de las que derivan derechos y obligaciones), sino

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la modificación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar aquéllas que no han acontecido (*facta pendentia)* cuando con ello no se destruya o altere una situación jurídica consumada generadora de un derecho en perjuicio del interesado, de conformidad con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis visible en la página 53, Tomo 38, Tercera Parte, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, que dice:

> ***"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

2. Por otra parte, en relación con la Teoría de los Componentes de la Norma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en la que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues pueda suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda analizar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se pueden variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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).

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

"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”***
>
> (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16).

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

En tal virtud, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las teorías admitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para interpretar el tema de retroactividad,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

- 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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones por el diverso de deducción del costo de lo vendido.

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que debe levantarse un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y 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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

SÉPTIMO. Una vez sentado lo anterior, procede entrar al estudio del sistema de costo de ventas a fin de determinar si el mismo es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria como aduce la recurrente en su segundo agravio.

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.

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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dichos argumentos resultan infundados, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

A fin de dar respuesta a los planteamientos formulados por la quejosa, a través de los cuales aduce la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

mexicanos, contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

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

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

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

> ***"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”***
>
> (Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, mayo de 2003. Tesis: P.J. 10/2003. Página: 144).

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

> ***"RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

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

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

“Artículo 10. […]

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

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

Ahora bien, desde el punto de vista económico, “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

una pérdida, especialmente cuando desembolsa de antemano el importe de los costos de producción y corre peligro de no reembolsarlos íntegramente en el precio y en la venta.

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

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquéllas que se autorizan

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 esenciales de la contribución, su forma de cuantificación, o bien, el que los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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. 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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado-,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***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).

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—, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen infundados los agravios encaminados a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativos al momento en que se autoriza la deducción correspondiente.

OCTAVO. A continuación, corresponde analizar el segundo agravio a través del cual 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.

En efecto, en la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde a ésta resolver en definitiva en relación con la constitucionalidad de dicha opción, atendiendo a los diversos argumentos formulados en ese sentido, por virtud del cual se aduce la violación a la garantía constitucional de irretroactividad de la ley y el principio de proporcionalidad tributaria.

A fin de resolver dicho planteamiento, resulta necesaria, en primer término, la remisión a lo dispuesto por las fracciones IV y V

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.***
> ***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:***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

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

[TABLA]

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

i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.

2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

i. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago".

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

En 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. ***Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.”

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

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

1. En primer término, deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro tipo de mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos;

2. En segundo lugar, deberá comprobarse si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente;

3. En tercer lugar, deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general;

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

4. Finalmente —y con mayor trascendencia—, deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

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

La segunda etapa del análisis propuesto busca determinar si la adopción del esquema opcional es voluntaria, es decir, si se trata de un régimen que no sea obligatorio para el común de los causantes. Desde luego, en caso de determinar que la aplicación del esquema reclamado es necesaria, los principios tributarios del artículo 31, fracción IV, tendrían plena vigencia, en su particular ámbito de aplicación.

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

De esta manera, deberá el juez constitucional revisar si el sujeto se encontraba obligado a realizar una elección entre dos o más opciones —caso en el cual los principios constitucionales de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

la materia tributaria podrán tener aplicación al caso de que se trate—, o bien, si le estaba autorizado no efectuar elección alguna, independientemente de la opción efectivamente escogida —supuesto éste en el que quedará de manifiesto que no es otro factor más que la voluntad del sujeto, lo que determina la aplicación del esquema reclamado—. Para efectos de precisión, conviene el planteamiento de un ejemplo.

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

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la causación del gravamen, así como su determinación, se sujetaba a reglas específicas, obligatorias y aplicables para el común de los causantes. En cambio, a fin de determinar la forma de pago, los sujetos pasivos ***debían*** escoger entre dos opciones, ya sea el entero formal del gravamen, o bien, la no recuperación del crédito al salario pagado a los trabajadores, hasta por el monto del impuesto causado.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

general resulta aplicable, aún si no se ejerce la opción—, a fin de que tributen de conformidad con el régimen de consolidación fiscal.

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

alguna manera, con el aparejamiento de un estímulo de cualquier naturaleza.

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

En este caso, si la "opción" otorgada realmente no constituye un "beneficio", sino que se trata de una medida que era demandada por las garantías constitucionales de la materia fiscal —en rigor, apenas sería el trato que en justicia corresponde—, entonces también sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues solo en esa medida podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo *de su elección,* no corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación proceder a la revisión del mismo, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría, los requisitos que se deben cumplir, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

No sobra decir que el estándar descrito no es aplicable en aquellos casos en los que los causantes reclamen un

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

[...]"

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

3. Existencia de un beneficio “nominal”. Se aprecia que la opción otorgada permite generar una deducción para aminorar el impacto recaudatorio que potencialmente podría tener el costo de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

En efecto, debe apreciarse que, desde los requisitos exigibles constitucionalmente al sistema tributario, resultaría relevante que se permitiera la deducción de los inventarios, bajo cualquier esquema —proporcionalidad—; que dicha deducción se otorgara de manera general y sin establecer discriminaciones indebidas —equidad—; a través de un ordenamiento material y

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

formalmente legislativo —legalidad—; y como parte de un gravamen destinado a cubrir los gastos públicos.

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

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

tenga, pudiendo deducirse el costo de las mercancías al momento de su enajenación.

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

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

Asimismo, con el objeto de otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora propone establecer en la fracción VI del Artículo Transitorio en comento, la mecánica para determinar el índice de rotación de inventarios.”

En la discusión suscitada al seno de la cámara de origen, el diputado Francisco Suárez Dávila, en alusión a los efectos que

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 […]."***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

> ***"En el tema de costo de ventas, para minimizar el impacto de la medida, apoyamos se estableciera un periodo de transición y un sistema simple y que se considerarán otros métodos de evaluación.***
> ***Apoyamos dar un apoyo especial al sector de la vivienda. Ayer planteamos una solución de fondo que sí permitía amortiguar Derivado del cambio de sistema de deducción de compras a costo de ventas, la Colegisladora aprobó un periodo de transición en función del índice de rotación de inventarios para acumularlos en un plazo de hasta siete años.***
> ***Si bien, estas dictaminadoras consideran adecuada la medida para cambiar el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera necesario ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios a un periodo de 12 años en lugar de los 7 años propuesto por la Colegisladora, ello con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los inventarios, sin que el cambio de esquema deducción impacte de manera negativa a las empresas.***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

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

Se dice que dicho impacto financiero no es generalizado o necesario, en la medida en la que la propia situación particular del causante podría llegar a paliar los efectos del cambio de sistema,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

En este contexto, si el legislador buscaba paliar el impacto financiero —no jurídico— que pudieran eventualmente resentir algunas empresas con el cambio en el de sistema de deducción, considerando que lo anterior se lograba con el mecanismo de acumulación de inventarios, tal y como fue establecido en la fracción V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, mal haría esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en modificar la estructura, alcance, condiciones o destinatarios del esquema alternativo, pues no es ésta una labor que le corresponda constitucionalmente.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 —de manera ilustrativa, mas no limitativa— con los siguientes:

I. En relación con la garantía de irretroactividad de la Ley, resultan inoperantes los argumentos por los que se sostiene que la opción de acumular inventarios tiene efectos retroactivos, así como aquéllos en los que se argumenta que se afectan derechos adquiridos respecto de las pérdidas fiscales con las que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; igualmente, resultan inoperantes los argumentos que sostienen que hasta dos mil cuatro las pérdidas podían amortizarse en relación con las utilidades, mientras que, a partir de dos mil cinco, ello únicamente sería posible en relación con el inventario base.

En lo que respecta al principio de proporcionalidad, la calificación de inoperancia abarca los planteamientos que se identifican a continuación:

A) La alusión a la inconstitucionalidad de lo que se consideró una obligación, consistente en acumular el inventario, aún cuando no existiera ingreso;

B) La consideración en el sentido de que los inventarios no son un ingreso, ni deberían ser acumulados como tales, con lo cual supuestamente se daría pié a la determinación de una base ficta, ajena a la capacidad del causante.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

C) La aducida desproporcionalidad, derivada de la supuesta falta de relación entre los ingresos de la venta de inventario acumulable, considerando el aumento anual de la utilidad fiscal.

D) Igualmente, resulta inoperante lo aducido en el sentido de que la tabla que establece los índices de rotación contiene un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior, en virtud de que el porcentaje de dicha tabla se refiere a la totalidad de los inventarios, y no a la porción que excede de cada rango; en esta misma línea, se consideran inoperantes los argumentos en los que se plantea que el aumento en una unidad del parámetro de medición, provoca un cambio desproporcionado de rango al rebasar su límite superior sin que se pueda corroborar que dicho incremento obedece a que el contribuyente cuenta con una mayor capacidad contributiva.

E) Lo argumentado en el sentido de que la opción de acumular inventarios no permite tomar en consideración la capacidad contributiva, puesto que obliga a una doble acumulación del mismo ingreso, permitiendo una sola deducción, también resulta inoperante, bajo la óptica descrita.

F) De la misma forma, se estima inoperante lo aducido en el sentido de que la acumulación de inventarios conlleva una doble tributación inconstitucional.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

G) Reciben el mismo tratamiento los argumentos formulados en relación con la supuesta desproporcionalidad que derivaría del establecimiento de plazos diversos de acumulación de inventarios.

H) Asimismo, la calificación de inoperancia puede extenderse a lo argumentado en el sentido de que, de ejercerse la opción, los pagos provisionales se realizarían sobre una utilidad fiscal superior a la que previsiblemente se obtendría en el ejercicio, así como los planteamientos en los que se sostiene que el inventario acumulable se considera al nivel de la utilidad, y no del ingreso, para efectos de los pagos provisionales.

I) Finalmente, también se estima inoperante lo aducido en el sentido de que la utilización del método “primeras entradas, primeras salidas” al interior de la opción en comento, conminaría a pagar el impuesto sobre una base ficta.

NOVENO. La quejosa recurrente plantea en su tercer agravio que el artículos 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil cinco, viola el principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que otorga un trato desigual a los iguales pues mientras a las personas morales las obliga a deducir conforme al sistema del costo de lo vendido, las personas físicas con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general que adquieran mercancías, materias primas, productos semiterminados o productos terminados, deducen en el momento de su adquisición.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

A fin de estar en aptitud de dar respuesta a los planteamientos 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, precepto que dispone que los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

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

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

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

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

Aunado a lo anterior, es importante señalar 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 […] 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 expresó en el dictamen presentado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, 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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

tenga, pudiendo deducirse el costo de las mercancías al momento de su enajenación.

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

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, por deterioro o causas no imputables al 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

subsiguientes inventarios físicos conforme a las disposiciones legales aplicables.”

De las transcripciones anteriores pueden desprenderse 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.

En atención a dichas consideraciones, el Ejecutivo Federal propuso modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley del

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, si bien 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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

aparente tendente a justificar dicha medida—, podría llevar a considerar que se está en presencia de un trato discriminatorio indebido. No obstante, ello no es así, atento 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, tal y como se describe a continuación.

I. En efecto, 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.

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:

CÉDULA PRIMERA.

“ARTÍCULO 5°. Estarán sujetas al pago del impuesto en esta cédula, las personas que habitualmente u ocasionalmente ejecuten actos de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

comercio o exploten algún negocio industrial o agrícola.”

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 muy rudimentariamente 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:

“CAMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS.
EXPOSICION 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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 desprende que el legislador clasificó a los contribuyentes, de la siguiente forma:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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).

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.***
> ***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.***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

[…]

<u>Cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales</u>, 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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 <u>se establece el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca</u>, siendo importante señalar a efecto de no hacer repeticiones innecesarias que, tratándose de

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 verse, 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
CAMARA DE DIPUTADOS
DICTAMEN
MEXICO 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

conservaban algunas características cedulares para algunos conceptos específicos.”

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.

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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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."

"ARTÍCULO 22. Los contribuyentes podrán efectuar las siguientes deducciones:

[…]

II. <u>Las compras de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías.</u> 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."

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"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*

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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***
1987	***20%***	***80%***
1988	***40%***	***60%***
1989	***60%***	***40%***
1990	***80%***	***20%'."***

El artículo Sexto Transitorio 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***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 el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, la señalada fracción II del artículo Sexto Transitorio 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 para durar 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

señalado artículo Sexto Transitorio 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.

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. 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, 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

mas 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 Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado".***
>
> (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).

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***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).

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—. 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 se establece lo siguiente, en la parte que interesa:

> ***"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***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.--- […]--- <u>Respecto del régimen de</u>

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Con ello, se elimina la homologación del 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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. Con ello, se propuso la eliminación de la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

> ***"Capítulo lll--- 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 sobre el 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.

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, en la propia 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,

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, precisamente con el propósito de integrar a estos empresarios en las cadenas productivas y de hacer más equitativo el sistema de 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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

En consecuencia, 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.

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 esta Primera Sala ha constatado que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, podrían inclusive haberse expuesto las razones en otra época de la ley tributaria.

II. A mayor abundamiento, 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. Por tanto, al no tratarse de contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis, aquéllos que son personas morales que tributan en el régimen general, que aquellas personas físicas con actividad empresarial, es claro que no existe la inequidad, pues estas últimas, se

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Se arriba a dicha conclusión —que los artículos 29, fracción II y 123, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contienen un trato injusto—, pues 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 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.

En este mismo sentido, debe apreciarse que —tal y como se desprende de lo precisado 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 causantes 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Por otra parte —en relación con la mayor capacidad administrativa de las personas morales—, debe tomarse en consideración que éstas cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y constituyen personas cuya naturaleza jurídica y conformación es distinta, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento diverso para sujetos pasivos distintos, como sucede en el caso.

En esta misma línea, debe tomarse en cuenta que la capacidad contributiva de los gobernados se determina por la renta obtenida, misma que proviene de la gama 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, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

En virtud de todo lo antes expuesto en relación con lo infundado de los agravios respecto a la violación de las disposiciones combatidas a los principios superiores de proporcionalidad y equidad tributarios, devienen inoperantes los agravios en los que se insiste sobre los efectos de la concesión del amparo en relación con tales garantías.

DÉCIMO. Es inoperante la segunda parte del agravio tercero sintetizado en el considerando tercero de la presente sentencia en que la recurrente señala que el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil cinco vulnera en su perjuicio el principio tributario de equidad porque prevé un trato preferencial para los contribuyentes que se dedican a la construcción de desarrollos inmobiliarios, pues a ellos se les permite deducir sus

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

mercancías (terrenos) en el ejercicio en que los adquieran y al resto de las personas morales se les permite deducir el costo de lo vendido en el momento en que enajenen las mercancías, en virtud de que del análisis de la demanda de amparo –específicamente del cuarto concepto de violación, fojas 44 a 47- se advierte que la quejosa únicamente adujo el trato diferenciado entre personas físicas y personas morales. En consecuencia el mencionado planteamiento constituye un aspecto novedoso que no tiende a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introduce cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, no existe propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.

Sustenta lo anterior, la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

> ***"AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN. En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.”.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXII, Diciembre de 2005. Tesis: 1a./J. 150/2005. Página:52.

DÉCIMO PRIMERO. A continuación, esta Primera Sala procede al análisis del segundo agravio resumido en el considerando tercero de la presente sentencia, en virtud del cual se plantea la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por virtud del cual se establece que los conceptos no deducibles a que se refiere dicho ordenamiento, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

Al respecto, se plantea que dicha disposición resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que el reconocimiento anticipado de la no deducibilidad de los conceptos a los que se refiere la normatividad aplicable, conllevaría un incremento desproporcionado de la base del tributo, misma que desvincularía a la obligación tributaria de la

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

capacidad contributiva de los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La disposición de referencia establece, en la parte conducente, lo que a continuación se transcribe:

> ***"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:***
> ***[...]***
> ***Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido".***

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dichos planteamientos resultan fundados, en atención a las siguientes consideraciones.

A fin de dar respuesta a los planteamientos formulados por la quejosa, a través de los cuales aduce la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

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

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

"RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

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

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

“Artículo 10. […]

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.”

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

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

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Al respecto, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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, bajo un sistema de deducción del costo de ventas, efectivamente se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que el reconocimiento anticipado de un concepto no deducible, da lugar a que el impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en desapego 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Adicionalmente, en el presente caso se aprecia que la problemática planteada se refiere, no a la calificación de un concepto como deducible o no-deducible, sino ***al momento en el que tal carácter tendría que ser reconocido por el causante,*** precisándose que, mientras la deducción del costo de ventas deberá reconocerse hasta que se efectúe la enajenación, el carácter no deducible impactará la esfera jurídica del causante desde el momento mismo en que se efectúe la erogación.

Ahora bien, 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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—.

Tal y como ha sido señalado al resolver, en lo general, sobre la constitucionalidad del sistema de deducción del costo de ventas, en tanto conmina a diferir el reconocimiento de la deducción correspondiente a la adquisición de mercancías o insumos, debe tomarse en cuenta que dicho mecanismo 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, conforme a dicho sistema de deducción, se considera que las erogaciones efectuadas por el causante para la adquisición de bienes 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 vería 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.

En efecto, bajo el sistema de deducción del costo de lo vendido, ***la alteración en el haber patrimonial de la empresa será apreciada cuando efectivamente se obtengan los ingresos producto de la actividad comercial del causante,*** dado que será en ese momento cuando deberán 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 este contexto, se aprecia que la regla establecida en el último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene el efecto de provocar el reconocimiento anticipado de un concepto no deducible, con lo cual se afecta de manera injustificada la determinación de la renta neta que servirá para la determinación de la contribución a cargo del causante.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Tal y como se ha explicitado, en un sistema de deducción del costo de lo vendido, la erogación del gasto no conlleva una afectación a la situación jurídica en materia fiscal, pues únicamente representa una modificación en el concepto de activo que detenta el causante y, en tal virtud, no refleja una alteración —positiva o negativa— en el haber patrimonial susceptible de ser gravado.

En tal virtud, al conminarse a reconocer los gastos no deducibles en el ejercicio en el que se erogan, se está obligando a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a impactar su esfera jurídica, de manera anticipada, en la medida de una cantidad —y un concepto— que, en congruencia con el cambio del sistema de deducción, no deberían tener un efecto fiscal sino hasta el momento en el que sería reconocido el costo de ventas correspondiente, de ser deducible.

Una primera aproximación a la problemática planteada podría provocar una reflexión que se expresaría en los siguientes términos: si un determinado concepto de cualquier manera no es deducible, ¿qué diferencia puede hacer que se obligue al causante a reconocerla en un período o en otro?

Sin embargo, un análisis más profundo permite apreciar que dicha medida efectivamente tiene un impacto en la situación jurídica en materia fiscal del causante, en razón de que los conceptos que sí son deducibles en un período determinado se verán afectados por los no deducibles a los que se refiere el artículo 32, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

Dicha circunstancia puede ser apreciada de mejor manera a través del siguiente ejemplo:

Suponiendo el caso de una empresa que en un primer ejercicio, realiza ventas por $1’000,000.00 (Un millón de pesos 00/100), y cuenta con una sola deducción, correspondiente al costo de ventas deducible, de $700,000.00 (Setecientos mil pesos 00/100), y en el cual compró mercancía por un monto de $500,000.00 (Quinientos mil pesos 00/100), misma que no enajenó en dicho período, y por la que recibió un comprobante que no reúne los requisitos fiscales que permiten su deducción —lo cual daría lugar a la no deducibilidad del valor de adquisición, como parte del costo de ventas que podría reconocer en el ejercicio en el que enajene—.

La mercancía adquirida en este primer ejercicio, es vendida en el segundo, obteniendo a cambio $600,000.00 (Seiscientos mil pesos 00/100).
Al respecto, resulta necesario plantear dos escenarios: el primero, en el que el reconocimiento del concepto no deducible se efectúa en el ejercicio de la erogación —como dispone el numeral reclamado—; mientras que en el segundo se aprecia dicho reconocimiento en el ejercicio en el que el concepto no deducible formaría parte del costo de ventas.

Primer escenario

Ejercicio 1		Ejercicio 2	
Ingresos (Ventas)	$1’000,000	**Ingresos (Ventas)**	$ 600,000
menos:		menos:	
Deducciones:		**Deducciones:**	
Costo de ventas deducible	700,000	Costo de ventas deducible **(*)**	500,000
menos:			
Conceptos no deducibles erogados en el ejercicio	500,000		
	200,000	**Total de**	500,000

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

		deducciones	
Total de deducciones igual, a:		igual a:	
Utilidad del período	**$ 800,000**	Utilidad del período	**$ 100,000**
		(*) La deducción de la mercancía se reconoce como parte del costo de lo vendido deducible, en relación con la denominada “diferencia de inventarios”, expresada en la siguiente fórmula: “inventario inicial + compras o costo de producción – inventario final = costo de lo vendido deducible”	

Segundo escenario

Ejercicio 1		Ejercicio 2	
Ingresos (Ventas)	$1’000,000	**Ingresos (Ventas)**	$ 600,000
menos:		menos:	
Deducciones:		**Deducciones:**	
Costo de ventas deducible	700,000	Costo de ventas deducible	500,000
		menos:	
		Reconocimiento de no deduciblidad del concepto	500,000
Total de deducciones	700,000		0
		Total de deducciones	
igual, a:		igual a:	
Utilidad del período	**$ 300,000**	Utilidad del período	**$ 600,000**

2503-92049

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

De esta manera, es claro que el reconocimiento anticipado del concepto no deducible sí tiene una trascendencia en la determinación de la obligación fiscal correspondiente al ejercicio en el que se efectúa la erogación, mismo que —como se ha señalado— no tiene o no debería tener una trascendencia en lo que concierne a la determinación de la utilidad, bajo un sistema del costo de lo vendido, impactándose la situación jurídica de la empresa en un ejercicio en el cual aún no percibe el ingreso.

Inclusive desde un punto de vista lógico, es claro que solamente lo que es deducible podría ser posteriormente calificado como “no deducible” o, en otras palabras, que la “no deducibilidad” solamente puede predicarse de conceptos que originalmente, en un momento anterior, fueron deducibles.

Correlativamente, resulta cuestionable que la no deducibilidad de un concepto deba ser reconocida en el ejercicio correspondiente a la erogación, es decir, con anterioridad al momento en el que, en todo caso, hubiera sido deducible —que es el ejercicio en el que hubiere formado parte del costo de ventas deducible—.

En consecuencia, como se ha evidenciado, la norma reclamada se traduce en que la cantidad que resulte de sumar los ***conceptos deducibles*** del ejercicio, se verá disminuida en razón de los ***conceptos no deducibles*** del mismo período —mismos que efectivamente tendrían ese impacto, pero no en el ejercicio en que son erogados, sino en el que eventualmente formarían

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

parte del costo de lo vendido—, lo cual dará lugar a que la renta neta no corresponda a la capacidad contributiva del causante.

En este contexto, debe tenerse presente que esta Primera Sala ha reconocido que, bajo el sistema de costo de ventas, el correcto examen de la capacidad contributiva debe efectuarse cuando realmente se obtengan los ingresos producto de la actividad comercial del causante, dado que será en ese momento cuando se confronten los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención, posibilitándose que se determine si existe un excedente del ingreso sobre el costo, mismo que, en su caso, se traducirá en la utilidad susceptible de ser gravada.

Inclusive, debe apreciarse que la obligación de reconocer los conceptos no deducibles se establece para un ejercicio en el que no se ha generado el ingreso, con lo cual se pone de manifiesto que se establece un vínculo —trascendente a la obligación sustantiva fiscal— entre un efecto particular y una conducta —la erogación— que no es relevante en lo que concierne a la causación del impuesto —la obtención del ingreso derivado de la venta— ni en la determinación de la renta gravable del ejercicio.

En congruencia, resulta claro que la obligación de reconocer un concepto no deducible al momento de su erogación, tiene como efecto que se anticipe el impacto que el mismo representa, afectándose la debida determinación de la capacidad contributiva, desde el punto de vista del momento en el que deben considerarse acumulables los ingresos y, por ende, deducibles o no deducibles, los conceptos respectivos.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

El presente caso es el equivalente, bajo un sistema diverso de deducción, a lo resuelto por este Alto Tribunal en relación con el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil cuatro, a través del cual se establecía el diferimiento de la deducción correspondiente al valor de adquisición de bienes que se encontraban sujetos al régimen de importación temporal, mismo que fue declarado inconstitucional por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En dichos precedentes, ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvieron que, bajo el sistema de deducción de adquisiciones, dicho concepto debía ser reconocido en el momento de la erogación, y no hasta el momento en que los bienes fueran retornados al extranjero en los términos de la Ley Aduanera, tal y como lo establecía dicho numeral, situación que implicaba que la determinación del gravamen se efectuara sin atender a la capacidad real del sujeto pasivo del impuesto.

Los asuntos referidos dieron lugar a las tesis, aislada y de jurisprudencia, que a continuación se transcriben:

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002 Y 2003, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

El referido precepto viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera. Ello es así, porque el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002 y 2003, no atiende a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo del impuesto, en tanto que no permite que la deducción se haga al momento de realizar la erogación para adquirir los bienes, que es cuando el patrimonio sufre una disminución, sino que la difiere hasta que retornen al extranjero, lo que implica que el sujeto obligado esté constreñido a la eventualidad de pagar un impuesto mayor al que le correspondería si se reconociera la procedencia de la deducción en el momento en que se cumplieran los requisitos para su importación temporal. Lo anterior en virtud de que, tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se da en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como por el reconocimiento legal de los gastos necesarios en que éstos tienen que incurrir para generar los ingresos que modifiquen su patrimonio, razón por la que el diferimiento de la mencionada

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

deducción trae como consecuencia que se obligue a pagar el impuesto sobre una base gravable más elevada, por no permitir tomar en consideración la deducción correspondiente a las adquisiciones de materia prima o mercancías, circunstancia que opera en detrimento del potencial económico del contribuyente".

(Novena época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX, Diciembre de 2004. Tesis: 1a. CXXXVII/2004. Página: 374).

"RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003). El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

> ***función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, por lo que el requisito que prevé el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que proceda la deducción de la adquisición de los bienes sujetos al régimen de importación temporal, no atiende al hecho imponible de la contribución, pues difiere su aplicación y la condiciona a un elemento ajeno al objeto gravable, como lo es el relativo al momento en que los bienes retornan al extranjero".***
>
> (Novena época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII, Enero de 2006. Tesis: 2a./J. 179/2005. Página: 1119).

Se señala que dichos casos y el presente son equivalentes bajo diferentes sistemas de deducción, porque tan cuestionable es que se obligue a diferir injustificadamente una deducción cuando lo que se reconoce para tales efectos es el valor de adquisición manifestado en la erogación respectiva, como lo es que, bajo el sistema de deducción del costo de ventas, injustificadamente se conmine a reconocer los conceptos no deducibles en el ejercicio de su erogación, y no en el que formen parte del costo de ventas.

En torno al carácter injustificado de dicha medida legislativa, esta Primera Sala aprecia que, en el proceso de creación de la

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

norma en estudio, no existe razonamiento alguno que soporte la decisión del legislador en el sentido de anticipar el reconocimiento de los gastos no deducibles, a pesar de que dicha medida no es acorde con la mecánica de deducción del costo de ventas y de que la misma implicaba una variación en la determinación del costo de lo vendido.

En tal virtud, la conclusión preliminar que había sido anunciada queda corroborada, toda vez que, tras el análisis al proceso de creación de la norma, no se aprecia la existencia de una justificación razonable a una disposición legal que, en definitiva, afecta la determinación de la capacidad contributiva del causante, y ello a pesar de que ésta ha de ser la medida a la cual debe ajustarse el gravamen que debe ser soportado a fin de concurrir al levantamiento de las cargas públicas de una manera proporcional.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que —como se anticipaba— devienen fundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al haberse evidenciado la violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, dado que dicho numeral obliga a reconocer los efectos de conceptos no deducibles, en el ejercicio en el que se eroguen y no en el que forman parte del costo de lo vendido, con lo cual, de manera contradictoria, se da lugar a la determinación de una utilidad ajena a la que corresponde bajo el esquema de deducción reintroducido en la Ley de la materia en dos mil cinco.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

En estos términos, debe precisarse que el efecto para el cual se concede la protección constitucional, consiste en la inaplicación de dicho numeral en lo sucesivo, con lo cual se libera a la quejosa de la obligación de reconocer de manera anticipada el efecto de los conceptos no deducibles, lo cual no ocurrirá sino hasta el momento en el que éstos efectivamente formen parte del costo de lo vendido, a fin de que la utilidad fiscal o el resultado fiscal que llegue a reportar en su operación, no se vean contaminados con conceptos que corresponden a otros períodos, y que provocan que la tasa del gravamen sea aplicada a un monto que no es acorde con la capacidad contributiva del causante.

DÉCIMO SEGUNDO. Finalmente, con fundamento en el artículo 76 Bis, fracción I, de la Ley de Amparo en suplencia de la queja ante la ausencia de conceptos de violación, esta Primera Sala analizará la constitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalado como acto reclamado en la demanda de amparo, específicamente, en la porción normativa que preceptúa que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo cual se estima violatorio de la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria

El referido numeral dispone lo que a continuación se transcribe:

> ***"Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 somete a la consideración de esta Primera Sala, 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

- 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, así como las inversiones relacionadas con la actividad.

- En tal virtud, esta Primera Sala 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.

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.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los argumentos enderezados en ese sentido devienen fundados, tal y como se detalla a continuación.

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.***

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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 valuación de los inventarios o 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 falta de reconocimiento de efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que —

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen fundadas 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 reconoce los 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 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. 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.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra 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, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos **29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX,** relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

TERCERO. La Justicia de la Unión **AMPARA Y PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de los artículos **32, último párrafo** y **45-F** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

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 (Ponente), Olga Sánchez Cordero de García Villegas 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

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

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 el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos, que autoriza y da fe.

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA:

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

PONENTE:

MINISTRO JUAN N. SILVA MEZA.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA:

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

2503-92049

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

Esta hoja corresponde al amparo en revisión 1502/2005, promovido por ************, Sociedad Anónima de Capital Variable,** fallado en sesión de dos de marzo de dos mil siete, por unanimidad de cinco votos 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 en el sentido de: **PRIMERO.** 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.-**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra 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, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos **29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX,** relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.**---TERCERO.** La Justicia de la Unión **AMPARA Y PROTEGE** a **********, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de los artículos **32, último párrafo** y **45-F** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco. Conste.

nBhCMiUdet5fH8bYDvP5+FZ5T8EXFzafr2dzAhfJXMw=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 01:11:49.167 -06:00
2503-92049