

**AMPARO EN REVISIÓN 1528/2005.**  
**QUEJOSA: \*\*\*\*\* , SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**DE CAPITAL VARIABLE.**

**MINISTRA PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE**  
**GARCÍA VILLEGAS.**

**SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.**  
**VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.**  
**BERTIN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.**  
**JUAN CARLOS ROA JACOBO.**  
**CARLOS MENA ADAME.**

## **S Í N T E S I S**

**AUTORIDADES RESPONSABLES:** Congreso de la Unión y otras.

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

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

**RECURRENTE:** La quejosa.

### **EL PROYECTO CONSULTA:**

Previamente al análisis de los agravios expuestos por la recurrente, esta Primera Sala estima necesario corregir de oficio la incongruencia que se advierte en la sentencia recurrida, toda vez que la parte quejosa también señaló como actos reclamados

las disposiciones contenidas en los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fundamentalmente porque le cambian la forma de determinar el impuesto relativo, lo que incide en su capacidad administrativa; lo anterior, aun cuando de manera expresa no los haya señalado en el apartado respectivo y la omisión de estudio no sea motivo de agravio en el presente recurso de revisión.

Por cuestión de método los agravios se estudiarán en forma distinta a la propuesta por la recurrente.

En este sentido son inoperantes los agravios encaminados a poner de manifiesto que en el caso, no se surte la causa de improcedencia contenida en la fracción XVIII del artículo 73 en relación con el artículo 80, ambos de la Ley de Amparo, toda vez que, como quedó precisado en el resultando tercero de esta sentencia, el Juez de Distrito negó el amparo solicitado, lo que se vio reflejado en el punto resolutivo único de la resolución que se recurre.

Igualmente deviene inoperante el argumento donde la recurrente sostiene que el sistema de deducción del costo de lo vendido vulnera en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la deducción en comento podrá realizarla en el ejercicio en que se enajenen las mercancías, lo anterior, por tratarse de una cuestión novedosa que no hizo valer en la demanda de garantías y que no fue objeto en la sentencia recurrida.

Enseguida, se procede al análisis de los agravios que se encuentran encaminados a controvertir o poner de manifiesto la inconstitucionalidad del sistema opcional para acumular dichos inventarios -que se le otorga a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, previsto en las fracciones IV y V del citado artículo Tercero del Decreto, por contravenir las garantías constitucionales de legalidad y proporcionalidad en materia tributaria.

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— .

En el tercer agravio, sostiene la recurrente 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, puesto que afecta inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y le impone la obligación de valuarlos conforme al Método de Valuación Primeras Entradas Primeras Salidas ‘PEPS’.

Con fundamento en los criterios que ha sustentado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la interpretación del primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se considera que lo dispuesto en las normas que se combaten no modifican o afectan derechos adquiridos o supuestos jurídicos y las consecuencias de

éstos, que nacieron bajo la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

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

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

base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

También se estima ineficaz el argumento en el que se insiste sobre los efectos de la concesión del amparo, pues según lo visto con antelación al resultar infundados los agravios y confirmarse la negativa del amparo, tal razonamiento carece de sentido.

En otro orden, los agravios en los que se aduce que el ejercicio de la opción contenida en el artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley impositiva combatida, no implica la no afectación al patrimonio de la quejosa, son también ineficaces puesto que el Juzgador Federal emitió el criterio destacado con base en el que tiene sustentado este Alto Tribunal.

Asimismo, resulta inoperante lo aducido respecto a la contravención al principio de equidad, ya que no se expone razonamiento tendente a combatir en tal aspecto las consideraciones que sostienen el sentido del fallo, sin que se advierta queja deficiente por suplir.

En términos del artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, se procede al estudio de los argumentos planteados por la parte quejosa en su escrito de demanda, donde se controvierte la inconstitucionalidad de los artículos 45-A al 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales se encuentran relacionados con la fracción IV del artículo Tercero del Decreto reclamado, fundamentalmente porque le cambia la forma de determinar el impuesto relativo, mediante el sistema de “costo de lo vendido” y que en términos de lo dispuesto por la referida fracción IV, no podrá deducir las existencias en inventarios que tuviere al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo que violenta la garantía de proporcionalidad.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho planteamiento es infundado, en atención a las siguientes consideraciones.

En relación con lo anterior, debe decirse que el hecho de que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto que se reclama,

prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que, por el contrario, resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

Finalmente, se procede al análisis del argumento encaminado a poner de manifiesto que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de inventarios.

Sobre tal aspecto, se precisa que en el presente recurso de revisión el tema propuesto es novedoso, toda vez que no fue señalado por la quejosa en la demanda de garantías y en consecuencia, el Juez de Distrito no se ocupó de tal cuestión; 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 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 la Primera Sala de esta 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 **45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E y 45-G**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero, fracciones IV, V 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 del artículo **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:**

**“ACTOS RECLAMADOS. DEBE ESTUDIARSE ÍNTEGRAMENTE LA DEMANDA DE AMPARO PARA DETERMINARLOS.” (Págs. 15 y 16)**

**“ACTOS RECLAMADOS. LA OMISIÓN DE SU ESTUDIO EN LA SENTENCIA RECURRIDA DEBE SER REPARADA POR EL TRIBUNAL REVISOR, A PESAR DE QUE SOBRE EL PARTICULAR NO SE HAYA EXPUESTO AGRAVIO ALGUNO EN LA REVISIÓN.” (Págs. 16 y 17)**

**“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.” (Págs. 19 y 20)**

**“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE**

**LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.” (Págs. 28 a 30)**

**“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. 61 y 62)**

**“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.” (Págs. 64 a 66)**

**“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.” (Págs. 68 a 70)**

**“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA Y NO SE DA NINGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LOS MISMOS.” (Págs. 76 y 77)**

**“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR.” (Págs. 78 a 80)**

**“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. ES APLICABLE EN AMPAROS DIRECTO E INDIRECTO, EN PRIMERA INSTANCIA O EN REVISIÓN.” (Págs. 86 y 87)**

**“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I,**

***DE LA LEY DE AMPARO. SE SURTE AUN ANTE LA  
AUSENCIA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O  
AGRAVIOS.” (Págs. 87 y 88)***

AMPARO EN REVISIÓN 1528/2005.  
QUEJOSA: \*\*\*\*\*, SOCIEDAD ANÓNIMA  
DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRA PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE  
GARCÍA VILLEGAS.

SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.  
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.  
BERTIN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.  
JUAN CARLOS ROA JACOBO.  
CARLOS MENA ADAME.

Vo. Bo.

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

**VISTOS; y,**  
**RESULTANDO:**

**Cotejó:**

**PRIMERO.** Por escrito presentado ante la Oficina de  
Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Noveno  
Circuito, con residencia en San Luis Potosí, San Luis Potosí, el  
primero de marzo de dos mil cinco, \*\*\*\*\*, **Sociedad Anónima  
de Capital Variable**, por conducto de su representante legal,  
demandó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra  
de las autoridades y por los actos que a continuación se  
transcriben:

**“III. AUTORIDADES RESPONSABLES.**

**1. Como ordenadoras:**

**a) El Congreso de la Unión.**

**b) El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.**

**c) El Secretario de Gobernación.**

**d) El Director del Diario Oficial de la Federación.**

**“IV. ACTOS RECLAMADOS:**

**a) Del Congreso de la Unión, y por lo tanto de cada una de las Cámaras que lo conforman, Cámara de Senadores y Cámara de Diputados, se reclama:**

**La iniciativa, discusión, aprobación y expedición del ‘artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX del decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del 01 de enero de 2005’, dispositivos que regulan el tratamiento del inventario que mi mandante tenía al 31 de diciembre de 2004.**

**b) Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se reclama:**

**La expedición, promulgación y orden de publicación del ‘artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX del decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del 01 de enero de 2005’, dispositivos que regulan el tratamiento del inventario que mi mandante tenía al 31 de diciembre de 2004.**

**c) Del Secretario de Gobernación y del Director del Diario Oficial de la Federación se reclaman:**

**Las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación del ‘artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX del decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del 01 de enero de 2005’, dispositivos que regulan el tratamiento del inventario que mi mandante tenía al 31 de diciembre de 2004.’’**

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

**TERCERO.** Previo requerimiento –para que el promovente acreditara su personalidad- y desahogo del mismo, en proveído de nueve de marzo de dos mil cinco, el Juez Primero de Distrito en el Estado de San Luis Potosí, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, admitió a trámite la demanda de amparo con el número \*\*\*\*\*.

Seguido el juicio en sus trámites legales, el diecisiete de mayo de dos mil cinco celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia, la cual terminó de engrosar el cinco de agosto siguiente, cuyo punto resolutivo es:

***“ÚNICO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a la persona moral quejosa \*\*\*\*\*, sociedad anónima de capital variable, respecto de los actos reclamados a las autoridades precisadas en el considerando segundo en términos del considerando tercero de la presente resolución.”***

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

- Desvirtuó las causas de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables (artículo 73, fracciones V, VI y XVIII, esta última en relación con el artículo 80 y 116, fracción V, todos preceptos jurídicos de la Ley de Amparo).
- Señaló que no se vulnera en perjuicio de la quejosa el principio tributario de legalidad en virtud de que, los métodos de valuación no forman parte de los elementos del tributo, dentro de los cuales se incluye el de primeras entradas primeras salidas; que a pesar de que no se define lo que debe entenderse por “*acumular inventarios*” dicha frase se encuentra conceptuada en los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados, que si bien es cierto no son publicados por algún medio de comunicación oficial, sí forman parte del conocimiento de quienes ejercen la disciplina contable, lo que da lugar a que no quede margen alguno para que las autoridades administrativas los definan.
- No se viola el principio tributario de proporcionalidad en atención a que el nuevo esquema de deducción previsto en el artículo Tercero Transitorio fracciones IV, V y IX grava de manera justa los ingresos que se reciben, generando con ello un gravamen en la medida en que aquéllos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

Por otro lado, respecto de los conceptos de violación en los que se adujo que la opción descrita en las fracciones IV y V del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, el Juez consideró que se trata de una norma de beneficio a favor de los gobernados que se colocan en el supuesto por decisión propia, por ende, es evidente que, en principio, no existe la obligación de acatarla; en tal virtud, de concedérseles el amparo se les ocasionaría un perjuicio, dado que la referida norma les permite deducir dos veces el costo de adquisición de la mercancía detallada en los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

- Declaró infundado el concepto de violación encaminado a sostener que se vulnera en su perjuicio la garantía de

irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en virtud de que las disposiciones reclamadas no le imponen obligación alguna hacia al pasado, ya que lo establecido en aquéllas ya existía en la ley vigente en dos mil cuatro, de manera concreta en el artículo 86, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año.

- Finalmente, el Juez de Distrito estimó inoperantes los conceptos de violación encaminados a poner de manifiesto que los preceptos impugnados violan el principio de equidad tributaria, donde la quejosa sostiene que a mayores inventarios mayor será la obligación de pago, lo inoperante, por las mismas razones expuestas en el estudio relativo al principio de proporcionalidad, puesto que se encuentran enderezados a reclamar la opción prevista en el artículo Tercero Transitorio, fracciones IV y V de la ley de la materia, y al ser una norma de beneficio no existe la obligación de acatarla y, por ende, de concederle el amparo se le ocasionaría un perjuicio a la quejosa.

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

**QUINTO.** Mediante proveído de tres de octubre de dos mil cinco, el Presidente de esta 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 estimaba conveniente; asimismo, se reservó el trámite subsecuente del presente asunto, con fundamento en el Acuerdo 5/2001 del Tribunal Pleno, hasta en

tanto el propio Pleno emitiera criterio acerca del problema 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 51 del presente toca).

Por acuerdo 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 Sergio Salvador Aguirre Anguiano para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente; y, para los mismos efectos, por auto de siete de febrero de dos mil siete, fue returnado a la señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, remitiéndose los autos a la Sala que se encuentra adscrita, para que su Presidente dictara el trámite que proceda.

En observancia al proveído que antecede y una vez que se recibieron los autos respectivos, por acuerdo de doce de febrero de dos mil siete, el Presidente de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que ésta se avocara al conocimiento del presente asunto y devolvió los autos a la Ministra Ponente para la elaboración del proyecto respectivo.

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

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

**SEGUNDO.** El recurso de revisión se interpuso oportunamente ante el Juzgado de Distrito del conocimiento, puesto que la sentencia recurrida se notificó personalmente a la quejosa el lunes ocho de agosto del año dos mil cinco (foja 222 del J.A.\*\*\*\*\*), surtiendo sus efectos el martes nueve siguiente, así, el término de diez días previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del miércoles diez al martes veintitrés de agosto de esa anualidad, descontándose los días trece, catorce, veinte y veintiuno por ser inhábiles (sábados y domingos), de conformidad con los artículos 23 de la ley antes citada y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; por tanto, si el escrito de agravios se presentó el martes veintitrés del mismo mes y año, se concluye que su presentación fue dentro del término legal establecido.

**TERCERO.** En sus agravios la quejosa señala que la sentencia impugnada es incongruente, que está indebidamente fundada y motivada, que fue incorrecta la desestimación de los conceptos de violación hechos valer y en relación a las garantías violadas en síntesis expresó lo siguiente:

**1. Violación al principio de legalidad tributaria.**

- El legislador utilizó el término “acumular” establecido en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en un contexto en el cual el significado natural de esta palabra carecía de sentido, lo que causa una inseguridad jurídica a los gobernados, sin embargo, contrario a lo señalado en la sentencia recurrida, la citada Ley no define cada uno de los elementos que integran los métodos de valuación de inventarios que pueden ser utilizados por el contribuyente, los cuales sí forman parte de la base del impuesto.

- La Ley del Impuesto sobre la Renta no dice qué debe entenderse por “acumular” para efectos de la fracción IV del artículo Tercero Transitorio del Decreto impugnado.

2. Violación al principio tributario de proporcionalidad por lo siguiente:

- Es indebido el que se prevea la acumulación del inventario de dos mil cuatro, puesto que dicho inventario se encontraba regulado por otro esquema de deducciones, además de que no representa un ingreso para la quejosa y al considerar su valor para la determinación del impuesto sobre la renta, se ocasiona que la base se incremente artificialmente y no corresponda a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.
- El hecho de que la deducción del costo de venta se difiera hasta el momento de enajenación de los bienes, es desproporcional, puesto que si no ocurre dicha enajenación se le impide al gobernado reflejar su verdadera capacidad contributiva, al no permitirle considerar en su situación fiscal las erogaciones que tuvo que realizar para adquirir esos bienes.
- Respecto al señalamiento del Juez de Distrito en el aspecto de que las adquisiciones de bienes impactan en el patrimonio del contribuyente, tal aseveración se dice que es incorrecta, pues la operación de compraventa se verifica entre la quejosa y sus proveedores, quienes son los que fiscalmente acumulan un ingreso y el adquiriente del bien sólo tiene a su favor una deducción, lo que debe de reflejarse en su capacidad contributiva.
- Tratándose de la opción prevista en el artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX, del decreto impugnado, para acumular los inventarios que se tengan hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, el efecto derivado de la declaración de inconstitucionalidad respectiva, sería que la quejosa los pudiera incluir en la determinación del costo de lo vendido en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, sin tener que acumular un ingreso ficto, por lo que queda desvirtuada la causal de improcedencia contenida en la fracción XVIII del

artículo 73 en relación con el 80, ambos de la Ley de Amparo.

- Contrario a lo señalado en la sentencia que se recurre, las disposiciones reclamadas no contienen un beneficio a favor del contribuyente, porque para poder incluir el valor del inventario con que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco, al mismo tiempo debe acumular como ingreso ficto un valor idéntico a dicho inventario.

- En términos del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el tributo se paga sobre una base ficticia al no considerar los efectos de la revaluación de inventarios.

**3. Se transgrede la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que:**

- La fracción IX del artículo Tercero Transitorio de las disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnado, obliga a las personas morales a levantar un inventario físico de las mercancías existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

- Al obligar a las personas morales a valorar los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas (PEPS).

**4. Violación al principio de equidad tributaria.**

- El hecho de que la quejosa hubiere ejercido la opción contenida en la fracción IV del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ninguna manera implica un consentimiento de la violación a los principios tributarios de equidad y proporcionalidad que le ocasiona, pues independientemente del camino a elegir, es decir, perder el derecho a incluir en el cálculo del costo de lo vendido el inventario de dos mil cuatro en el ejercicio fiscal siguiente o ejercer dicha opción, en ambos supuestos se ve afectada en su patrimonio con motivo de la determinación y pago de un impuesto irreal y, en el caso de elegir la opción,

únicamente implica que se inclina por un esquema que le causa un perjuicio menor al previsto en el régimen general.

Para concluir, la quejosa refiere que el Juez de Distrito procedió en contravención a lo que dispone el artículo 192 de la Ley de Amparo, en razón de que omitió aplicar en la sentencia recurrida la jurisprudencia de rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”**; igualmente, no obstante que citó entre otras tesis las de rubro siguiente: **“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”**, **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.”** y **“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.”**; procedió a contrario del contenido de las mismas.

**CUARTO.** Previamente al análisis de los agravios expuestos por la recurrente, conviene destacar lo siguiente:

1. En la demanda de garantías la quejosa señaló como acto reclamado destacado: **“La iniciativa, discusión, aprobación y expedición del ‘artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX del decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas**

*disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del 01 de enero de 2005', dispositivos que regulan el tratamiento del inventario que mi mandante tenía al 31 de diciembre de 2004."*

2. Asimismo, en la sentencia recurrida, el Juez de Distrito al efectuar la precisión de los actos reclamados única y exclusivamente tuvo como tales a las citadas fracciones, respecto de las cuales negó el amparo solicitado.

Sin embargo, de la demanda de amparo en el capítulo de hechos, numerales 3 y 4, se advierte que la quejosa señaló lo siguiente:

***"3. La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, trajo como consecuencia que para este ejercicio fiscal de 2005, se adicionaran los artículos 45-A, 45-B, 45C, 45D, 45-E, 45-F y 45-G y Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX del Decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del 01 de enero de 2005, siendo que los primeros artículos señalados cambian la forma de determinar el impuesto sobre la renta de mi mandante al imponer ahora un nuevo sistema para determinar la deducción denominada***

***por la ley como ‘costo de lo vendido’ y el último de los preceptos en las fracciones referidas, vienen a regular el tratamiento del inventario que mi mandante tenía al 31 de diciembre de 2004.”***

***“4.- El día 01 de enero de dos mil cinco, los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta entraron en vigor y las disposiciones contenidas en ellos comenzaron a afectar la esfera jurídica de mi mandante al modificar sustancialmente la forma en que se grava la actividad que mi mandante ya venía realizando.”.***

También, la quejosa para justificar la procedencia del juicio de amparo, una vez que transcribe la fracción IV, del impugnado artículo transitorio, señaló lo siguiente:

***“Como puede apreciarse, la disposición jurídica preinserta establece en primer término que los contribuyentes para establecer el monto a que asciende el costo de lo vendido en el ejercicio fiscal de 2005, a que se refiere el artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no podrán deducir el inventario tuvieren (sic) al 31 de diciembre de 2004, lo que bajo cualquier óptica violenta el principio de proporcionalidad tributaria, habida cuenta que dicha medida trastoca la base del***

***impuesto puesto que la misma no refleja la verdadera capacidad contributiva del gobernado”.***

En esas condiciones, esta Primera Sala estima necesario corregir de oficio la incongruencia que se advierte en la sentencia recurrida, toda vez que la parte quejosa también señaló como actos reclamados las disposiciones contenidas en los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fundamentalmente porque le cambian la forma de determinar el impuesto relativo, lo que incide en su capacidad administrativa; lo anterior, aun cuando de manera expresa no los haya señalado en el apartado respectivo y la omisión de estudio no sea motivo de agravio en el presente recurso de revisión.

Sirve de apoyo a lo anterior, las tesis de jurisprudencia de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

***“ACTOS RECLAMADOS. DEBE ESTUDIARSE ÍNTEGRAMENTE LA DEMANDA DE AMPARO PARA DETERMINARLOS. Si del análisis integral del escrito de demanda se llega al conocimiento de que, aunque no de manera formal, se señala algún acto como lesivo de garantías dentro de los conceptos de violación o en cualquier otra parte de la demanda de amparo, debe tenersele como acto reclamado y estudiarse su constitucionalidad en la sentencia, pues ha sido criterio reiterado de esta Suprema Corte de Justicia, considerar la demanda como un todo.”***

(Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. VIII, agosto de 1998. Tesis: 2a./J. 55/98. Página: 227).

***“ACTOS RECLAMADOS. LA OMISIÓN DE SU ESTUDIO EN LA SENTENCIA RECURRIDA DEBE SER REPARADA POR EL TRIBUNAL REVISOR, A PESAR DE QUE SOBRE EL PARTICULAR NO SE HAYA EXPUESTO AGRAVIO ALGUNO EN LA REVISIÓN. Si al resolver el recurso de revisión interpuesto en contra de la sentencia dictada en la audiencia constitucional de un juicio de amparo, se descubre la omisión de pronunciamiento sobre actos reclamados, no debe ordenarse la reposición del procedimiento en términos de lo establecido por el artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, toda vez que la falta de análisis de un acto reclamado no constituye una violación procesal porque no se refiere a la infracción de alguna regla que norme la secuela del procedimiento, ni alguna omisión que deje sin defensa al recurrente o pueda influir en la resolución que deba dictarse en definitiva, entrañando sólo una violación al fallar el juicio que, por lo mismo, es susceptible de reparación por la autoridad revisora, según la regla prevista por la fracción I del citado artículo 91, conforme a la cual no es dable el reenvío en el recurso de revisión. No es obstáculo para ello que sobre el particular no se haya expuesto agravio***

***alguno, pues ante la advertida incongruencia de una sentencia, se justifica la intervención oficiosa del tribunal revisor, dado que al resolver debe hacerlo con la mayor claridad posible para lograr la mejor comprensión de su fallo, no siendo correcto que soslaye el estudio de esa incongruencia aduciendo que no existe agravio en su contra, ya que esto equivaldría a que confirmara una resolución incongruente y carente de lógica; además, si de conformidad con el artículo 79 de la legislación invocada, es obligación del juzgador corregir los errores que advierta en cuanto a la cita de los preceptos constitucionales, otorgando el amparo respecto de la garantía que aparezca violada, por mayoría de razón, el revisor debe corregir de oficio las incongruencias que advierta en el fallo que es materia de la revisión.”***

(Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. IX, junio de 1999. Tesis: 2a./J. 58/99. Página: 35).

Por tales motivos, si del estudio integral de la demanda de garantías se advierte que la quejosa señaló que los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta le cambian la forma de determinar el impuesto relativo, al imponer un nuevo sistema para determinar la deducción denominada “costo de lo vendido” y que el artículo Tercero, fracción IV, del Decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la

Renta y la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, contempla una prohibición para deducir las existencias de inventarios que tuviere al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria puesto que dicha medida trastoca la base del impuesto porque no refleja la verdadera capacidad contributiva. En términos del artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, en esta instancia también serán objeto de análisis los argumentos que de manera global se hacen valer en contra de las mencionadas normas.

**QUINTO.** Aunado a lo anterior, cabe señalar que por cuestión de método los agravios se estudiarán en forma distinta a la propuesta por la recurrente.

En este sentido son inoperantes los agravios encaminados a poner de manifiesto que en el caso, no se surte la causa de improcedencia contenida en la fracción XVIII del artículo 73 en relación con el artículo 80, ambos de la Ley de Amparo, toda vez que, como quedó precisado en el resultando tercero de esta sentencia, el Juez de Distrito negó el amparo solicitado, lo que se vio reflejado en el punto resolutivo único de la resolución que se recurre.

Igualmente deviene inoperante el argumento donde la recurrente sostiene que el sistema de deducción del costo de lo vendido vulnera en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la deducción en comento podrá realizarla en el ejercicio en que se enajenen las mercancías, lo anterior, por tratarse de una cuestión novedosa que no hizo valer en la demanda de garantías y que no fue objeto en la sentencia recurrida.

Lo anterior de conformidad con lo que ha sostenido esta Primera Sala en la tesis de jurisprudencia que la letra establece:

***“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 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).

**SEXTO.** Enseguida, se procede al análisis de los agravios que se encuentran encaminados a controvertir o poner de manifiesto la inconstitucionalidad del sistema opcional para acumular dichos inventarios -que se le otorga a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, previsto en las fracciones IV y V del citado artículo Tercero del Decreto, por contravenir las garantías constitucionales de legalidad y proporcionalidad en materia tributaria.

A fin de resolver dicho planteamiento, resulta necesario, en primer término, remitirse a lo dispuesto por las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto legislativo previamente identificado, disposiciones que establecen lo siguiente:

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

***(...)***

***IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere***

*esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.*

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

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

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

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

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

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

**[TABLA]**

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

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

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

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

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

*Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:*

*1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.*

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

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

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

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

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

***En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.***

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

Como se puede apreciar, la fracción IV del referido artículo Tercero establece que para la determinación del costo de ventas, los contribuyentes no podrán deducir las existencias al treinta y

uno de diciembre de dos mil cuatro. Lo anterior es lógico, pues es claro que el valor de adquisición de los mismos ya habría sido deducido por el causante, al amparo del régimen de deducción vigente hasta la fecha mencionada. En tal virtud, dicho precepto simplemente enuncia una obviedad: el valor de adquisición de la mercancía respectiva no podrá ser considerado como parte del costo de ventas deducible para efectos fiscales, por haber sido adquirida con antelación al cambio de sistema de deducción.

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

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

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

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

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

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

**INOOPERANTES.** Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo

***porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.”***

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

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

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

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

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

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

opciones excluyentes entre sí, y la parte específica en la que radica dicho carácter.

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

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

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

Considérense dos casos ya analizados por este Alto Tribunal en los que el legislador ha establecido opciones para los

causantes: el impuesto sustitutivo del crédito al salario, por un lado, y el régimen de consolidación fiscal, por el otro.

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

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

Lo anterior tiene implicaciones en el ámbito de la constitucionalidad de las normas reclamadas, pues puede apreciarse que, en el caso de que los sujetos estimen que la totalidad de las opciones que otorga el legislador son inconstitucionales, ello tendría efectos distintos dependiendo del carácter de la elección: de estar obligado a elegir, los gobernados

pueden quedar indefensos ante actuaciones arbitrarias que otorgan dos o más opciones, todas ellas consideradas lesivas de sus garantías individuales; en cambio, si la elección es potestativa, la voluntad del sujeto tendría una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo que se llegara a considerar inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

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

Ahora bien, a fin de proceder al análisis propuesto en los pasos tercero y cuarto del escrutinio descrito, resulta necesario que el análisis que se efectúe en los pasos primero y segundo, concluyan afirmativamente, es decir, en el sentido de que se trata de una medida distinta a la ordinaria, la cual no resulta obligatoria a los causantes o no forma parte de una elección obligatoria. Lo anterior, en razón de que un esquema que no represente diferencia alguna frente a la regla general, o bien, que sea

obligatorio para el contribuyente —en cualquiera de los dos aspectos descritos—, siempre podrá ser analizado en términos de las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurren las circunstancias particulares del caso.

A través del tercer punto del análisis propuesto, se pretende verificar el efecto que tiene el esquema alternativo frente al régimen general y, específicamente, si éste es benéfico en términos llanos o, como se proponía, “nominales”. Como ejemplos típicos de lo anterior, se pueden señalar la disminución del monto de la obligación fiscal, el diferimiento del momento del pago, o bien, simples facilidades administrativas.

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

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

imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales.

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

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

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

En efecto, si el legislador pretendía impulsar cierta actividad, o bien, promover alguna conducta específica, utilizando el sistema fiscal como medio para tal fin —y, específicamente, mediante la

implementación de una opción voluntaria en dicho sistema—, corresponde al Congreso —o al Ejecutivo, en los casos en los que ello así esté autorizado— el establecimiento del incentivo, su contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera.

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

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

Dicho de otra forma, el análisis descrito puede servir para determinar cuándo son inoperantes los argumentos planteados por los causantes *que eligieron* el régimen opcional de que se

trate, caso distinto al de aquellos excluidos del propio esquema alternativo, los cuales tienen derecho a que se analice si dicha circunstancia no obedece a una diferenciación injustificada.

En este contexto, a continuación se procede a la aplicación del estándar propuesto al caso concreto, es decir, a la opción otorgada por las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, por virtud de la cual se permite la acumulación de inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, posibilitando la deducción del costo de ventas correspondiente a los mismos.

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

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

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

se señalaba, implica la reversión de la deducción efectuada—, a fin de evitar la duplicidad en la deducción.

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

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

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

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

***primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.***

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

***[...]”***

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

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

Consecuentemente, las personas morales a las que aplica el sistema de deducción del costo de lo vendido, se encuentran en plena libertad de determinar su situación fiscal sin acumular sus

inventarios —caso en el cual sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no reflejarán el valor de adquisición dentro del costo de ventas deducible—, o bien, de acumular éstos, a fin de incluir dicho concepto entre las deducciones aplicables a partir de dos mil cinco.

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

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

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

—al nivel de la utilidad fiscal—, sino como una pérdida fiscal pendiente de ser amortizada —al nivel del resultado fiscal—.

4. Justificación del esquema optativo. A juicio de 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 formalmente legislativo —legalidad—; y como parte de un gravamen destinado a cubrir los gastos públicos.

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

Como puede apreciarse, se trata de un esquema encaminado a generar o aumentar una deducción relevante para la determinación de la situación fiscal del causante, en términos de su capacidad contributiva, lo cual —como se anticipaba—

coincide con la materia analizable desde el punto de vista de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

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

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

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

Simple y sencillamente, el ordenamiento reconoce que dicho importe no debe ser incorporado al costo de ventas fiscal y, apreciando que ello podría implicar un impacto financiero —lo cual no es necesario ni presupone un agravio jurídico al contribuyente—, permite que los causantes puedan, si lo desean,

revertir la deducción, para efectuarla conforme vayan generando el ingreso derivado de las ventas que realicen.

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

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

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

***de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios.”***

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

***“En cuanto al esquema de transición propuesto por el Ejecutivo Federal para cambiar de la deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera adecuada la mecánica propuesta en las fracciones V a VII de las Disposiciones Transitorias del Decreto, para que los contribuyentes puedan optar por acumular el ingreso correspondiente en un período de cinco ejercicios, dependiendo de la rotación de inventarios que cada contribuyente tenga, pudiendo deducirse el costo de las mercancías al momento de su enajenación.***

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

***De igual forma esta Comisión propone aclarar que en el caso de mercancías de importación, únicamente se deberá acumular la diferencia que***

*resulte de comparar el costo promedio mensual de los inventarios de los últimos cuatro meses de 2004, contra dicho costo de los inventarios de 2003, cuando el primero de los inventarios sea mayor que el segundo.*

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

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

*“[...]*

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

*[...]*

*Entonces viendo el asunto en paquete pensamos que la mejor solución era una solución intermedia. De tal suerte de como se ha dicho avanzamos hacia un sistema contablemente perfecto, que está en vigor en todos los países del mundo, cosa que se argumento mucho, pero básicamente lo que estamos planteando es lo que nos preocupa, sobre*

***todo es el efecto negativo en el flujo de caja de las empresas que se está dando en el año de 2005, año en que la economía va a tener posiblemente una baja de actividad económica y lo que pensamos es que logramos distintos objetivos; logramos la consistencia contable y demás, pero amortiguamos —y es lo que nos preocupa— amortiguamos el efecto sobre las empresas. De tal suerte que la mayor parte de ellas a lo largo de un periodo de ocho años, con un sistema sencillo y lineal se van a eliminar los efectos nocivos sobre las empresas de flujo de caja [...].”***

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

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

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

*inventarios para acumularlos en un plazo de hasta siete años.*

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

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

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

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

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

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

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

Igualmente, se señala que el probable impacto financiero que podría derivar del cambio de sistema no puede ser

reconducido de manera necesaria a un agravio de naturaleza jurídica, pues el hecho de que la utilidad fiscal pueda aumentar en relación con la de otros ejercicios —como previsiblemente podría suceder, al no tener inventarios cuyo costo de ventas deducible refleje el valor de adquisición—, no deriva de una falta de reconocimiento a la realización de un gasto necesario por parte de la legislación fiscal, sino a la circunstancia de que la deducción se efectuó bajo el sistema vigente hasta dos mil cuatro, no siendo adecuado, válido o justo que se autorizara a los contribuyentes a duplicar dicha deducción.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por todo lo anterior, al ponerse de manifiesto que el esquema optativo de acumulación de inventarios es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, que no son

otorgados por razón de justicia en la tributación —definida en términos de la parte quejosa devienen inoperantes.

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

En el ámbito del principio de legalidad tributaria, la calificación de inoperancia se extiende a los temas en los que se manifestaba que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumulación”, por “inventario acumulable” ni el procedimiento para acumular; así como a los argumentos enderezados en relación con la presunta omisión de definir el “inventario no acumulable” de las empresas.

De igual forma, 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 pie a la determinación de una base ficta, ajena a la capacidad del causante.

C) 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.

En este mismo sentido, resultan igualmente inoperantes los argumentos enderezados en contra de la fracción IX del artículo Tercero del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, en tanto establece la obligación para todos los contribuyentes —con independencia del giro específico al que se dediquen—, de levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, utilizando el método “primeras entradas, primeras salidas”, lo cual es considerado por la parte recurrente como un trato igual a los desiguales.

La disposición en estudio establece lo siguiente:

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

***[...]***

***IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.***

***[...]***

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

Como se anticipó, el reclamo identificado se considera inoperante, por las mismas razones por las que han sido así calificados los planteamientos de la recurrente en contra del régimen optativo de acumulación de inventarios, si bien resulta necesario efectuar las siguientes precisiones.

En el presente caso, tomando en cuenta que la impetrante de garantías decidió ejercer la opción de acumulación de

inventarios a que se refieren las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, ello tiene repercusiones particulares en los efectos que la fracción IX del mismo artículo tiene en su esfera jurídica.

En efecto, tratándose de contribuyentes que ejercieron la citada opción, la obligación de realizar un inventario utilizando un particular método de valuación efectivamente tiene una repercusión fiscal sustantiva, en la medida en la que el costo de ventas deducible de las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, contemplará el valor de adquisición de las mercancías respectivas —en razón, precisamente, de haberse efectuado la acumulación de inventarios, posibilitándose la deducción correspondiente al momento de su venta—.

Así, tomando en cuenta que el segundo párrafo de la fracción IX del artículo Tercero del Decreto reclamado, establece que el inventario levantado en los términos de dicho precepto servirá de base para los subsecuentes inventarios que se deban levantar, ello implica que éste tendrá repercusión en la deducción del costo de ventas que eventualmente será realizada, en los términos y bajo las condiciones a que se refiere la fracción V de dicha disposición.

En tal virtud, resulta claro que los efectos que llegue a tener lo preceptuado por la fracción IX del artículo Tercero del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, finalmente tendrían una repercusión fiscal sustantiva en la esfera jurídica de la quejosa, únicamente en la medida en la que

ésta hubiere optado por la acumulación de inventarios —como acontece en la especie— y, por ende, las razones enunciadas para sostener la inoperancia de los reclamos efectuados en contra del régimen establecido al tenor de las fracciones IV y V del referido artículo Tercero, resultan igualmente aplicables a los argumentos en estudio, enderezados en contra de la diversa fracción IX.

En este contexto, tampoco es atinado afirmar que las dos opciones previstas en el decreto legislativo reclamado —esto es, la acumulación de los inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, la prohibición de determinar el costo de ventas deduciendo las existencias a dicha fecha— sean inconstitucionales.

Tal y como se ha sostenido, la primera no obliga a contribuir con base en un ingreso ficticio —en la medida en la que permite determinar una utilidad que corresponde a la capacidad contributiva del causante bajo el esquema de deducción del costo de lo vendido—, lo cual hubiera traído consigo una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Por otro lado, la opción otorgada por el legislador no es obligatoria para los causantes ni es demandada por los principios constitucionales de la materia tributaria, motivo por el cual —en los términos desarrollados con antelación— los argumentos encaminados a acreditar su inconstitucionalidad, devienen inoperantes.

En tal virtud, no es cierto que los contribuyentes se encuentren ante una disyuntiva entre dos opciones inconstitucionales, pues ni el régimen general es inconstitucional ni el esquema optativo ha sido diseñado a través del ejercicio de una elección que el causante se encontrara obligado a tomar, es decir, le estaba autorizado no acudir al esquema optativo regulado en la fracción V del referido artículo Tercero del decreto legislativo reclamado.

Así, al ser potestativa dicha elección, se evidencia que la voluntad del sujeto tiene una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo considerado inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

Por las razones anteriores —se reitera— debe negarse el amparo y protección de la Justicia Federal a la parte recurrente, dado que el régimen general del sistema de deducción del costo de lo vendido no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria y, adicionalmente, el régimen optativo concedido por el legislador no fue diseñado de tal manera que la elección correspondiente fuera de ejercicio obligatorio.

Con relación a los agravios propuestos por la recurrente, sólo resta analizar donde controvierte que en términos del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el tributo se paga sobre una base ficticia al no considerar los efectos de la revaluación de inventarios, lo que vulnera la garantía de

proporcionalidad tributaria, argumento que por técnica jurídica, se examinará en un considerando posterior.

**SÉPTIMO.** A continuación esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ocupará del tercer agravio en el que la recurrente aduce esencialmente que el artículo Tercero Transitorio en sus fracciones IV y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que afecta inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y valuarlos conforme al Método de Valuación Primeras Entradas Primeras Salidas ‘PEPS’.

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

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

En efecto, esta teoría que se apoya en la distinción fundamental entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, establece que no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya

que aquellos se registrarán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido substituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

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

***“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al***

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

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

Adicionalmente, es menester señalar que, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos, no es posible aplicarla

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

Por tanto, si bien, el Congreso de la Unión legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que

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

**“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.**  
*Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la*

*facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendentia) cuando con ello no*

***se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.”***

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

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

- a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se pueden

variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

- b)** Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.
- c)** Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.
- d)** Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias 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 LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que,***

*generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla*

***de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”***

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

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

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

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

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

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

***(...)***

***IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004***

*(...). Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.*

*(...)*

*IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.*

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

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

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

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

Lo anterior es así, porque lo previsto en la fracción IV de la disposición transitoria antes mencionada en lo relativo a que no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro *“hasta agotar sus existencias”*, obedece a que conforme al sistema anterior la disminución de la base gravable por ese concepto se llevó a cabo cuando se efectuaron las adquisiciones, de las materias primas, de los productos semiterminados o terminados, que utilizan los contribuyentes para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; en este tenor, lo previsto

en la norma no afecta derechos adquiridos o situaciones jurídicas consumadas o constituidas conforme a la legislación anterior, sino que simplemente reconoce que aquellas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones por el diverso de deducción del costo de lo vendido.

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

base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

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

***“3.4.23. Para los efectos de la fracción IX del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, en relación con el artículo 91 del Reglamento de dicha ley, los contribuyentes que deban levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, podrán optar por considerar el inventario físico que en su caso hubiesen levantado con posterioridad a dicha fecha, sin que excede de un plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, los contribuyentes podrán considerar los inventarios a que se refiere esta regla, que en su caso se hubiesen levantado con anterioridad al 1 de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de 60 días, siempre que consideren los movimientos efectuados durante dicho periodo.”***

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

También se estima ineficaz el argumento en el que se insiste sobre los efectos de la concesión del amparo, pues según lo visto con antelación al resultar infundados los agravios y confirmarse la negativa del amparo, tal razonamiento carece de sentido.

En otro orden, los agravios en los que se aduce que el ejercicio de la opción contenida en el artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley impositiva combatida, no implica la no afectación al patrimonio de la quejosa, son también ineficaces puesto que el Juzgador Federal emitió el criterio destacado con base en el que tiene sustentado este Alto Tribunal.

Por ultimo, resulta inoperante lo aducido respecto a la contravención al principio de equidad, ya que no se expone razonamiento tendente a combatir en tal aspecto las consideraciones que sostienen el sentido del fallo, sin que se advierta queja deficiente por suplir.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis de jurisprudencia 3a./J.30 13/89, visible a fojas 277, tomo IV, Primera Parte, julio a diciembre de 1989, Octava Época, sustentada por la anterior Tercera Sala cuyo criterio este Órgano Jurisdiccional comparte, que dice:

***“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN LAS CONSIDERACIONES DE***

***LA SENTENCIA RECURRIDA Y NO SE DA NINGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LOS MISMOS. Si en la sentencia recurrida el Juez de Distrito expone diversas consideraciones para sobreseer en el juicio y negar el amparo solicitado respecto de los actos reclamados de las distintas autoridades señaladas como responsables en la demanda de garantías, y en el recurso interpuesto lejos de combatir la totalidad de esas consideraciones el recurrente se concreta a esgrimir una serie de razonamientos, sin impugnar directamente los argumentos expuestos por el juzgador para apoyar su fallo, sus agravios resultan inoperantes; siempre y cuando no se dé ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo, pues de lo contrario, habría que suplir esa deficiencia, pasando por Alto la inoperancia referida.”***

**OCTAVO.** Como ya se había adelantado, en términos del artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, se procede al estudio de los argumentos planteados por la parte quejosa en su escrito de demanda, donde se controvierte la inconstitucionalidad de los artículos 45-A al 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales se encuentran relacionados con la fracción IV del artículo Tercero del Decreto reclamado.

Previamente, resulta necesario tener en consideración que este Alto Tribunal en su actual integración ha venido sosteniendo que los conceptos de violación no deben presentarse como un verdadero silogismo, en el que exista necesariamente una premisa mayor, una menor y una conclusión, ya que ni la Constitución Federal ni la Ley de Amparo, exigen para ello determinados requisitos esenciales e imprescindibles, que se traduzcan en formalidades rígidas y solemnes; así como que las alegaciones no deben estimarse de manera aislada, sino en lógica concordancia con la naturaleza íntegra propia del asunto y con todos los argumentos contenidos en la demanda; por tanto, basta con que en alguna parte de dicha demanda o escrito se señale con claridad la causa de pedir, indicándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso o recurrente, en su caso, estime le causa el acto o resolución recurrida, para que el juzgador esté constreñido a estudiarlo.

Las consideraciones mencionadas se encuentran contenidas en la tesis de jurisprudencia número P./J. 68/2000, publicada en la página 38, Tomo XII, agosto de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que dice lo siguiente:

***“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe abandonarse la tesis***

*jurisprudencial que lleva por rubro "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. REQUISITOS LÓGICOS Y JURÍDICOS QUE DEBEN REUNIR.", en la que, se exigía que el concepto de violación, para ser tal, debía presentarse como un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor el precepto constitucional violado, la premisa menor los actos autoritarios reclamados y la conclusión la contraposición entre aquéllas, demostrando así, jurídicamente, la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Las razones de la separación de ese criterio radican en que, por una parte, los artículos 116 y 166 de la Ley de Amparo no exigen como requisito esencial e imprescindible, que la expresión de los conceptos de violación se haga con formalidades tan rígidas y solemnes como las que establecía la aludida jurisprudencia y, por otra, que como la demanda de amparo no debe examinarse por sus partes aisladas, sino considerarse en su conjunto, es razonable que deban tenerse como conceptos de violación todos los razonamientos que, con tal contenido, aparezcan en la demanda, aunque no estén en el capítulo relativo y aunque no guarden un apego estricto a la forma lógica del silogismo, sino que será suficiente que en alguna parte del escrito se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso estima le causa el acto, resolución o ley impugnada y los motivos que originaron ese*

***agravio, para que el Juez de amparo deba estudiarlo.”***

En tal virtud, si en los capítulos de hechos y procedencia del juicio de garantías, la quejosa pone de manifiesto que le causan agravio las disposiciones contenidas en los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fundamentalmente porque le cambia la forma de determinar el impuesto relativo, mediante el sistema de “costo de lo vendido” y que en términos de lo dispuesto por la fracción IV 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, publicado el primero de diciembre de dos mil cuatro, no podrá deducir las existencias en inventarios que tuviere al treinta y uno del mes y año en cita, lo que violenta la garantía de proporcionalidad, pues con dicha medida se trastoca la base del impuesto al no reflejar la verdadera capacidad contributiva del gobernado, en consecuencia, esta Primera Sala considera que tales motivos de inconformidad deben ser analizados, pues evidencia la lesión o el agravio que resiente la quejosa y son suficientes para determinar si se viola o no el principio de proporcionalidad tributaria.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho planteamiento es infundado, en atención a las siguientes consideraciones.

A fin de sustentar lo anterior, resulta necesaria la remisión a las consideraciones que este órgano jurisdiccional ha tenido en cuenta, relativas tanto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, mismas que se sintetizan a continuación.

- El principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.
- Para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.
- En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso.
- Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

- En los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias.
- A fin de que la deducción del costo de lo vendido resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado —sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—.
- Del contenido del artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en el caso de contribuyentes dedicados a actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro del costo de ventas, los siguientes conceptos: el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.
- Asimismo, del artículo 45-C de dicho ordenamiento, se desprende que en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas

directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

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

En relación con lo anterior, debe decirse que el hecho de que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto que se reclama, prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que, por el contrario,

resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

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

En otras palabras, se trata de mercancía cuyo costo de ventas fiscal no contempla el importe de las adquisiciones de mercancías a dicha fecha —al haber sido deducido el mismo al momento de su adquisición—, por lo que resultaría ilógico que se autorizara la deducción de dicho concepto.

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

ventas—, lo cual únicamente se traduciría en un perjuicio injustificado al erario federal.

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción del costo correspondiente de las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y, vía consecuencia, tampoco los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios de ese principio, pues independientemente de que le cambien la forma de determinar el impuesto sobre la renta a la quejosa, únicamente regulan en lo general el sistema del costo de ventas.

**NOVENO.** Finalmente, se procede al análisis del argumento encaminado a poner de manifiesto que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de inventarios.

Sobre tal aspecto, se precisa que en el presente recurso de revisión el tema propuesto es novedoso, toda vez que no fue señalado por la quejosa en la demanda de garantías y en consecuencia, el Juez de Distrito no se ocupó de tal cuestión; sin embargo, en sesión de esta fecha se fallaron los amparos en revisión 1146/2005 promovido por \*\*\*\*\*, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1215/2005 promovido por \*\*\*\*\*, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1216/2005 promovido por \*\*\*\*\*, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1415/2006 promovido por

\*\*\*\*\*, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1448/2005 promovido por \*\*\*\*\*, Sociedad Anónima de Capital Variable, bajo la ponencia de los señores Ministros Sergio A. Valls Hernández, José Ramón Cossío Díaz, Juan N. Silva Meza y José de Jesús Gudiño Pelayo, respectivamente, en los que este Órgano Jurisdiccional declaró la inconstitucionalidad del referido 45-F, consecuentemente, con fundamento en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, en suplencia de la queja deficiente, en esta instancia se abordará el tema en cuestión.

Sirve de apoyo a lo anterior, las tesis de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

***“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. ES APLICABLE EN AMPAROS DIRECTO E INDIRECTO, EN PRIMERA INSTANCIA O EN REVISIÓN. El citado precepto establece que las autoridades que conozcan del juicio de garantías deben suplir la queja deficiente cuando el acto reclamado se funde en una ley declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin expresar que opere sólo en cierto tipo de amparos, por lo que es dable interpretar que dicho beneficio procesal resulta aplicable en los juicios de amparo directo y en los indirectos, en primera instancia o en revisión, tal como se sostuvo en la exposición de motivos del proceso legislativo que culminó con***

***la reforma del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de febrero de 1951.”***

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Tesis: P./J. 6/2006. Página: 7)

***“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. SE SURTE AUN ANTE LA AUSENCIA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diferencias tratándose de la suplencia de la queja, advirtiendo que puede ser total ante la ausencia de conceptos de violación o de agravios, o relativa, cuando son insuficientes, esto es, cuando solamente hay una deficiente argumentación jurídica. Ahora bien, el artículo 76 Bis, fracción I, de la Ley de Amparo dispone que las autoridades que conozcan del juicio de garantías deben suplir la queja deficiente, entre otros supuestos, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de esta Suprema Corte, sin precisar si opera de forma relativa o total, pero el estudio del proceso legislativo de reforma de 1951 a los artículos 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del entonces 76 de la***

***ley citada, pone de manifiesto que dicha suplencia debe ser total, ya que se surte aun ante la ausencia de conceptos de violación o agravios, como acontece en las materias penal tratándose del inculpado, laboral atinente al trabajador, o respecto de menores e incapaces, porque en todos estos supuestos se pretendió atemperar los tecnicismos del juicio de garantías, para dar relevancia a la verdad jurídica.”***

***(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Tesis: P./J. 5/2006. Página: 9)***

Ahora bien, el artículo 45-F, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone lo que a continuación se transcribe:

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

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

En relación con lo anterior, se 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 el considerando que antecede, 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, en obvio de repeticiones innecesarias, de donde se concluye 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, lo que resulta fundado, 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 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.

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 Impuesto sobre la Renta y, con mayor especificación, de los artículos 10, 17 y 18 de dicho ordenamiento, mismos que se transcriben a continuación, según su texto vigente para dos mil cinco:

***“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.***

***El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.***

***El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:***

***I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.***

***II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.***

***El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.***

***Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, 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 valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.*

*Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.*

*No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley”.*

*“Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la*

*misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:*

*I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:*

*a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.*

*b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.*

*c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.*

*Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.*

*II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el*

*precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.*

*III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.*

*En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.*

*La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.*

*Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes*

*de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.*

*En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero o de los contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.*

*En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.*

*IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta Ley”.*

Como puede apreciarse del contenido de dichos artículos, la causación del impuesto sobre la renta se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, mismo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se vuelva exigible la contraprestación.

Sin embargo, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación **no** conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero 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 — 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 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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 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.

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 la Primera Sala de esta 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 **45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E y 45-G**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el **Artículo Tercero, fracciones IV, V 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 del artículo **45-F** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente ejecutoria, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad archívese el expediente.

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

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:**

**MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.**

**SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA:**

**LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.**

*“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en*

AMPARO EN REVISIÓN 1528/2005.

*esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.*

14+85FDtq9yJMbTxqFS+4VdPiqeocMuocLi6Cqp/u64=