

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1746/2005
QUEJOSA: *****.**

**MINISTRO PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIA: MARIANA MUREDDU GILABERT.**

S Í N T E S I S:

I

- AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

- ACTOS RECLAMADOS: Artículos 32, fracción V y XIII y XX y 42 fracción de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero del 2002.

- SENTIDO DEL JUEZ DE DISTRITO: Sobresee.

- RECURRENTE: Parte quejosa.

- CONSIDERACIONES DEL PROYECTO:

En el proyecto se propone que los agravios expresados por la recurrente fueron agotados en su estudio por el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el presente asunto se circunscribe a analizar el tercer concepto de violación, respecto del cual se reservó jurisdicción a éste Alto Tribunal y ante lo infundado los conceptos expuestos por la parte quejosa en contra de los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y

42, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, procede negarle el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita.

En efecto los numerales cuestionados atienden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, al permitir la deducción de las erogaciones, aun cuando se pongan límites y se exijan ciertas condiciones, pues esto último sólo obedece a la finalidad de evitar la evasión fiscal; y, como se señala en el proyecto, el carácter de indispensabilidad de una erogación se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que de no realizarlo, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos y en su perjuicio, pero precisamente en atención a los ingresos de la persona moral y a su obligación de contribuir al gasto público, sería ir contra la finalidad que se persigue, que es la de evitar abusos por parte de los contribuyentes, o la de evitar la evasión de impuestos, permitir que las deducciones de gastos de viaje; consumos en restaurantes, o inversiones en automóviles sea ilimitada.

En las relatadas circunstancias, este órgano jurisdiccional advierte que las cantidades que excedan a los montos

mencionados con anterioridad no son estrictamente indispensables para que los contribuyentes pongan en práctica las actividades que les son propias, pues aun cuando sus gastos no excedan dichos límites, sus empleados y funcionarios podrían satisfacer sus necesidades de alimentación y transporte, sin afectar el funcionamiento de las empresas, por lo que debe declararse infundado el concepto de violación que hace valer la quejosa.

- PUNTO RESOLUTIVO:

ÚNICO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en dos mil dos, en términos del tercer considerando de esta ejecutoria.

RUBRO DE TESIS QUE SE CITA:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”. (página 19)

**AMPARO EN REVISIÓN 1746/2005.
QUEJOSA: *****.**

**PONENTE: MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIA: MARIANA MUREDDU GILABERT.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al treinta de noviembre de dos mil cinco.

**VISTOS; Y
RESULTANDO:**

PRIMERO. Mediante escrito presentado el diecinueve de octubre de dos mil cuatro, en la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en el Distrito Federal, *****, en representación de *****, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal contra las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

AUTORIDADES RESPONSABLES:

- 1. El Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores.*
- 2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.*

3. *El Secretario de Hacienda y Crédito Público.*
4. *El Secretario de Gobernación.*
5. *El Director del Diario Oficial de la Federación.*
6. *El Administrador Central Jurídico de Grandes Contribuyentes.*
7. *El Administrador de Consultas y Autorizaciones 'C'.*

ACTOS RECLAMADOS:

1. *Del Congreso de la Unión reclamo:*

La tramitación, aprobación y expedición de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 y, en concreto, lo dispuesto por los artículo 31, fracción XII, 32 fracción V, XIII y XX; y 42 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero del 2002.

2. *Del Presidente de la República reclamo:*

La promulgación y orden de publicación de la ley que se menciona en el numeral anterior.

3. *Del Secretario de Hacienda y Crédito público reclamo:*

El refrendo del decreto presidencial promulgatorio de la ley reclamada, a que se alude en los anteriores apartados.

4. *Del Secretario de Gobernación reclamo:*

El refrendo otorgado al decreto presidencial promulgatorio de las leyes que se reclaman.

5. *Del Director del Diario Oficial de la Federación reclamo:*

La publicación oficial de los ordenamientos reclamados.

6. Del Administrador de Consultas y Autorizaciones 'C' y del Administrador Central Jurídico de Grandes Contribuyentes reclamo:

La emisión del oficio número 330-SAT-IV-3-3-5683/04 de fecha 2 de septiembre de 2004, mismo que fue notificado en fecha 29 de septiembre de 2004, a través del cual el Administrador de Consultas 'C' resolvió no confirmar el criterio sustentado por mi representada, prohibiendo el que se pueda hacer deducible los gastos de previsión social pagados durante el ejercicio de 2002, y obligando, de esta manera, a aplicar por primera vez los artículos tildados de inconstitucionales, constituyendo un auténtico primer acto de aplicación, como podrá ser observado en el capítulo respectivo a la procedencia del amparo.

SEGUNDO. En la demanda se señalaron como garantías violadas, las consagradas en los artículos 1º y 31, fracción IV, constitucionales; se narraron los antecedentes del caso, y se expresaron como conceptos de violación que se estimaron pertinentes.

TERCERO. En auto del veinte de octubre de dos mil cuatro, la Juez Tercero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal admitió la demanda de amparo registrándola con el número *****, y previos los trámites procesales, el tres de enero de dos mil cinco pronunció sentencia, la cual se terminó de

engrosar el catorce de marzo del mismo año, con el siguiente punto resolutivo:

“ÚNICO. Se SOBRESEE en el juicio de amparo número **, promovido por *****, en contra de actos del Congreso de la Unión y otras autoridades referidos en el resultando primero, y por las razones expuestas en la parte considerativa del presente fallo.”***

CUARTO. Inconforme con la resolución anterior, la quejosa interpuso recurso de revisión; por ese motivo, mediante auto del once de abril de dos mil cinco, la Juez Tercero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal ordenó remitir el expediente del juicio de amparo y el escrito de agravios al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno.

QUINTO. La Presidenta del Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a quien correspondió conocer del asunto, en auto del veinte de abril de dos mil cinco admitió el recurso de mérito registrándolo con el número R.A. *****. Tramitado el recurso, el órgano colegiado pronunció sentencia el veintinueve de septiembre del año en curso, determinando lo siguiente:

“PRIMERO.- En la materia de la revisión, competencia de este Tribunal Colegiado se REVOCA, la resolución recurrida. --- SEGUNDO.- La

JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE a **, contra el artículo 31 fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en dos mil dos, por las razones expuestas en el considerando sexto de la presente resolución. --- TERCERO.- Se deja a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a quien se remiten los autos del juicio de amparo número *****, así como los relativos al presente toca RA.- *****, testimonio de esta resolución, y el disquete que la contiene, para lo que tenga a bien determinar, en términos del último considerando de esta resolución, debiendo formarse el cuadernillo de antecedentes respectivo”.***

SEXTO. Mediante oficio número 16296 del veintiuno de octubre del mismo año, el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, remitió el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SÉPTIMO. El Presidente de este Alto Tribunal, por auto del treinta y uno de octubre de dos mil cinco, admitió el recurso de revisión con el número de expediente 1746/2005; dio la intervención que correspondía al Procurador General de la República, y turnó el expediente a la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, para que formulara el proyecto de resolución correspondiente.

El Agente del Ministerio Público Federal no formuló pedimento, según se aprecia de la constancia respectiva que obra agregada a fojas 162 de autos.

Previo dictamen de la Ministra ponente, el asunto fue enviado a la Primera Sala, la cual oportunamente lo registró y asumió su conocimiento.

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

PRIMERO. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, conforme a lo previsto en los puntos Segundo y Tercero, fracción II, en relación con el Cuarto del Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado el veintinueve de junio de dos mil uno en el Diario Oficial de la Federación, en virtud de que se interpuso contra una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42, fracción II, vigentes en dos mil dos, subsistiendo en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, sin que sea necesaria la intervención del Pleno de este Alto Tribunal, pues no

se fijará un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional.

SEGUNDO. Toda vez que los agravios expresados por la recurrente fueron agotados en su estudio por el Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el presente asunto se circunscribe a analizar el tercer concepto de violación hecho valer en la demanda de garantías, respecto del cual se reservó jurisdicción a éste Alto Tribunal, por ser exclusivo de su competencia.

TERCERO. En su tercer concepto de violación, la parte quejosa en esencia reclama que los artículos 32, fracciones V, XIII, XX, y 42 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en el ejercicio del dos mil dos transgreden el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en la medida en que al restringir el derecho a la deducción de diversos conceptos, tales como los gastos de viaje, uso o goce de automóviles, consumo en restaurantes e inversión en automóviles, obliga a los contribuyentes patrones a contribuir con el gasto público sin atender a su verdadera capacidad contributiva.

Para dar respuesta a las manifestaciones de la recurrente, es preciso conocer el texto de las disposiciones legales impugnadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: ... --- V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se

destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales. --- Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje. --- Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la

documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. --- Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte. --- Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso. --- ... XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún

caso serán deducibles. --- El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte. --- Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal. --- ... XX. El 50% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los

gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto. --- El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.”

“Artículo 42. La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes: --- ... II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$200,000.00. --- Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.”

Los preceptos legales reproducidos, en la parte que interesa al cuestionamiento de la quejosa hoy recurrente, disponen que no serán deducibles ciertos gastos de viaje, goce temporal de

automóviles, o consumos en restaurantes, si exceden de cierta cantidad, y que la deducción de inversiones en automóviles, se hará por un monto de hasta doscientos mil pesos.

Ahora bien, por principio es necesario destacar lo siguiente:

La aplicación a la quejosa de las normas que tilda de inconstitucionales, tuvo lugar a través de la respuesta a una consulta fiscal que ésta realizó con la finalidad de que se confirmara su criterio de la procedencia de ciertas deducciones, tal como se aprecia de la sentencia que se revisa y de las constancias de autos, donde se advierte que *****, solicitó al Administrador de Grandes Contribuyentes de Guadalupe del Servicio de Administración Tributaria que confirmara su criterio, respecto de que los gastos que erogó durante el ejercicio fiscal de dos mil dos, relativos a gastos de viaje destinados a la alimentación, de uso o goce temporal de automóviles, de inversión de automóviles, así como también de hospedaje, eran deducibles en su totalidad, sin restricción alguna, es decir, que podía deducir las erogaciones mencionadas sin limitarse a los montos establecidos en los artículos que ahora se cuestionan, dado que dichos gastos resultan estrictamente indispensables para el desarrollo de su objeto social.

El dos de septiembre de dos mil cuatro, el Administrador de Consultas y Autorizaciones "C" de la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, resolvió que dicha empresa estaba impedida para deducir en el sentido que lo consultó, y que para deducir dichos gastos debería sujetarse a las disposiciones

que al respecto establecía la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil dos.

En efecto, en el oficio número 330-SAT-IV-3-3-5683/04 del dos de septiembre de dos mil cuatro, el Administrador de Consultas y Autorizaciones “C” de la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, medularmente, señaló:

“III. Por otra parte, respecto de los demás conceptos a que alude en su promoción, que también pretende deducirlos en los términos que describe, ya que considera injustificado que exista una limitante para su deducción toda vez que los mismos son necesarios para cumplir con las actividades de su negocio, esta Administración procede a comunicarle lo siguiente: --- Por lo que respecta a la deducción de los viáticos o gastos de viaje destinados a la alimentación, al uso o goce temporal de automóviles y al hospedaje en el extranjero, así como la deducción del uso o goce temporal y de la inversión en automóviles, así como la deducción de los consumos en restaurantes, las disposiciones específicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2002, aplicables a dichos casos, señalan: --- A. El artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al Título II ‘De las personas morales’ del Capítulo II ‘De las deducciones’ de la Sección I ‘De las deducciones

en general', señala que las deducciones autorizadas deberán reunir los requisitos que en la propia disposición expresamente se establecen entre otros, aquellos que se describen a la letra, mismos que en lo particular tienen relación con las deducciones que pretende efectuar en la forma que lo solicita: ... (se transcribe). --- B. Asimismo, el artículo 32, correspondiente al ordenamiento mencionado en el inciso anterior, señala que para efectos del Título II, no serán deducibles los conceptos que en la propia disposición se establecen entre otros, los que a la letra se señalan, mismos que en lo particular tienen relación con las deducciones que pretende efectuar en la forma que lo solicita: ... (se transcribe).--- C. Por su parte, el artículo 42 del mismo ordenamiento establece las reglas a las que se sujetará la deducción de las inversiones, entre otras, la relativa a su fracción II, misma que a la letra dispone: ... (se transcribe.). --- De las disposiciones fiscales mencionadas y de su aplicación estricta, se desprende que las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta por disposición general podrán deducir de los ingresos acumulables del ejercicio los conceptos que en forma limitativa establece la ley de la materia y siempre y cuando se cumpla con los requisitos de deducibilidad que en forma específica establece la propia ley, entre otros, los señalados en los artículos 31, 32, 42 y demás aplicables de la

*misma. --- Así, respecto de la deducción de los viáticos o gastos de viaje destinados a la alimentación, al uso o goce temporal de automóviles y al hospedaje en el extranjero, así como la deducción del uso o goce temporal y de la inversión en automóviles y de los consumos en restaurantes, la ley de la materia establece expresamente como uno de los requisitos que se debe observar que el monto de las mismas no debe exceder de las cantidades o porcentajes que en cada caso se establece, sin que las disposiciones aplicables a los casos aludidos, ni ninguna otra establezcan la posibilidad de que dichos supuestos jurídicos puedan ser ampliados en el sentido que lo pretende, o bien, que señalen algún otro procedimiento de aplicación alternativa que permita su determinación en una forma distinta a las previstas, o que para una determinación diversa se requiera que medie la solicitud de confirmación previa ante la autoridad administradora del impuesto. En consecuencia, no procede confirmar la consulta que formula, en el sentido de que la deducción de los conceptos aludidos se lleve a cabo sin aplicar las limitantes establecidas en las disposiciones fiscales aplicables, por lo que, para efectos de la deducción de dichos conceptos, deberá sujetarse a lo que establecen las mismas en los términos descritos. --- Adicionalmente, se le comunica que *****, al no ajustarse su solicitud*

a las hipótesis jurídicas establecidas en los artículos 31, fracción XII, primero y segundo párrafos, 32, fracciones V, XIII y XX, y 42 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de 2002, conforme a lo antes descrito, las mismas de hecho y de derecho no constituyen una consulta sobre la aplicación de las disposiciones fiscales, por lo que, éstas son una autorización en el sentido de que se le permita a esa sociedad llevar a cabo supuestos que no se encuentran expresamente previsto en las disposiciones fiscales aplicables, así, bajo esa tesitura, esta Administración no se encontraría en posibilidad de emitir esa autorización, en virtud de que esta unidad administrativa únicamente es competente para resolver las solicitudes respecto a las autorizaciones previstas en las disposiciones fiscales, conforme al artículo 17, apartado A, fracción LIV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, por lo que, resulta evidente la imposibilidad jurídica que esta autoridad enfrenta para pronunciarse en ese supuesto. --- IV.- Asimismo, se aprecia que esa sociedad aplicó en el ejercicio 2002 los criterios que solicita se le confirmen de lo que se desprende que lo que pretende es modificar los términos en que el Legislador Federal emitió las normas correspondientes, esto es, ejercer un medio de

*defensa innominado, por lo que se le manifiesta, que la consulta no es la vía idónea para realizar dicha modificación, en todo caso, lo que procedía haber solicitado y obtenido era la protección de la Justicia de la Unión a través del correspondiente juicio de garantías, el cual de conformidad con lo dispuesto en los artículos 21 y 22 de la Ley de Amparo debió hacer efectivo dentro de los 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos, conforme a la Ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al que se hubiese ostentado sabedor de los mismos, o bien, dentro de los 30 días siguientes a la publicación oficial de la ley cuya constitucionalidad se pretende controvertir. --- Así las cosas, si *****., resultó omisa en promover en tiempo y forma el juicio de amparo en contra de alguna o algunas disposiciones que ahora pretende que no le sean aplicadas, es claro que se configura el consentimiento, por lo que de conformidad con lo dispuesto en la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, un juicio de garantías promovido fuera de los plazos legalmente establecidos indudablemente resultaría improcedente”.*

Ahora bien, esta Primera Sala considera infundado el tercer concepto de violación que se expresa en el escrito de demanda, atento a que los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42,

fracción II, no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria.

En primer lugar a fin de determinar si es cierto, como afirma la parte quejosa, que las disposiciones que tilda de inconstitucionales contravienen el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conviene analizar en primer término el contenido de este precepto constitucional, que dice:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:...

(...)

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

En relación con el principio de proporcionalidad tributaria, se ha definido que consiste en el hecho de que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Es decir, que para que un gravamen sea proporcional, es menester que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, la cual debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Es aplicable al caso la tesis que a continuación se transcribe:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

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

presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

Ahora bien, conforme a las normas de derecho común la **capacidad económica** de una persona se identifica plenamente con su haber patrimonial, en consecuencia, todas las modificaciones positivas que en éste se sufran representan un aumento o mejora de esa capacidad (supuesto que se actualiza cuando la cantidad de todos los bienes y derechos, susceptible de valorarse en dinero, exceden el monto total de las obligaciones), en tanto que todas las pérdidas y gastos que se produzcan en aquél, significa una disminución o menoscabo de esa capacidad (lo cual acontece cuando el monto total de las obligaciones, susceptibles de valorarse en dinero, exceden a la cantidad de todos los bienes y derechos del particular); lo anterior, en la rama del Derecho Fiscal, no es posible trasladarse en los mismos términos al concepto de **capacidad contributiva** del sujeto pasivo de la relación tributaria, en atención a que aquélla, se identifica con lo que podría llamarse un **“haber patrimonial calificado”**, debido a que en el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como parámetro de la riqueza de un contribuyente

y, por tanto, para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir al gasto público.

En otras palabras, las normas jurídico-fiscales aprecian la **capacidad contributiva** de los particulares a la luz de una particular manera de integrar su haber patrimonial y sus modificaciones, lo cual evidentemente se aparta del concepto general de la forma en que la **capacidad económica** se manifiesta en el derecho común.

Así, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se observa que la capacidad contributiva del sujeto se aprecia de manera distinta a la capacidad económica de éste, toda vez que algunos ingresos, gastos o pérdidas del contribuyente no se toman en cuenta para determinar el objeto y la base gravable del tributo, lo cual acontece por razones de carácter económico, jurídico y/o social, criterios de suma relevancia que el legislador ordinario considera para proceder a la exclusión o inclusión de determinados ingresos, gastos y/o pérdidas al determinar la capacidad contributiva de las personas que se ubican dentro de las hipótesis que la ley señala como hecho generador del gravamen.

A fin de ilustrar el aserto que antecede, basta observar que en la ley combatida existen disposiciones jurídicas que prevén:

- a)** Sujetos, objeto y base gravable del tributo (artículos 1 y 10).
- b)** Ingresos acumulables (regulados por los artículos 17 a 27).

- c) Ingresos no acumulables o no gravables, ya que no se suman a otros que sí se toman en cuenta para determinar la capacidad contributiva (artículo 28).
- d) Gastos o pérdidas cuya deducción se autoriza (artículos 29 a 31).
- e) Gastos y pérdidas no deducibles, aun cuando se actualicen dichos supuestos no son factibles de considerarse para disminuir la base gravable del impuesto (artículo 32).

El efecto de la no deducibilidad de un gasto o una pérdida es equivalente a considerar que no existió.

De los preceptos jurídicos a que se ha hecho referencia cabe destacar lo siguiente:

“Artículo 1°. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.
(...)”.

“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 reevaluación de sus activos y de su capital.
(...)”.

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: (...)”.

“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

(...)

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.

(...)

X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole,

éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.*
- b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y*
- c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.*

XII. Que cuando se trate de los gastos de previsión social a que se refiere la fracción VI del artículo 109 de esta Ley, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores, debiendo ser las mismas para los trabajadores de confianza y para los otros trabajadores.

Tratándose de trabajadores de confianza, el monto de las prestaciones de previsión social, excluidas las aportaciones de seguridad social, deducibles, no podrá exceder del 10% del total de las remuneraciones gravadas de dichos trabajadores, sin que en ningún caso exceda del monto equivalente de un salario mínimo general del área

geográfica que corresponda al trabajador elevado al año.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstos sólo serán deducibles cuando se cumplan los requisitos a que se refiere la fracción VIII del artículo 109 de esta Ley.

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijan en disposiciones de carácter general.

(...)”.

“Artículo 32. *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

(...)

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

(...)”.

Como puede advertirse, el objeto o hecho generador del impuesto sobre la renta lo constituye, en principio, la totalidad de los ingresos obtenidos por las personas físicas y las morales, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (artículo 1°).

No obstante lo anterior, en concreta referencia a las personas morales, si bien, al igual que todos los contribuyentes de este tributo el objeto lo constituyen todos los ingresos que obtenga, lo cierto es que, para la base del tributo o cantidad sobre la cual habrá de calcularse el monto de la obligación fiscal, lo constituye el resultado fiscal obtenido conforme al procedimiento que establece el artículo 10 de la ley de la materia, es decir, no se consideran todos los ingresos, puesto que a éstos se les disminuyen las deducciones autorizadas por la ley, lo que dará una utilidad fiscal, a la que, en su caso, a su vez se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios, en los términos que la propia ley señala.

En este punto debe precisarse que el artículo 17 del ordenamiento citado, establece la obligación del contribuyente (persona moral) de acumular la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio, salvo las excepciones que en este precepto se señalan y las contenidas en algunos otros numerales de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros son: aumentos de capital, pago de las pérdidas por sus accionistas, primas obtenidas en la colocación de acciones que emita la propia sociedad, reevaluación de activos y capital.

Estas excepciones que establece el legislador derivan de criterios económicos y jurídicos, toda vez que de considerar, por ejemplo, los aumentos de capital, ingresos para la persona moral, ello provocaría que no se constituyeran personas morales para realizar negocios o bien que crecieran las ya existentes para poder lograr el objeto de la sociedad, ya que esto implicaría ingresos gravados para efectos del impuesto sobre la renta, situación que provocaría desalentar la inversión y, por ende, la creación de nuevas fuentes de empleos. Lo mismo podría decirse del pago que hacen los accionistas a la sociedad por las pérdidas sufridas, en atención a que la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé en su artículo 229, fracción V, como causa de disolución de éstas, la pérdida de las dos terceras partes de su capital social; luego, si los socios deciden absorber las pérdidas de la empresa para entre otras cosas, evitar la disolución de la misma, sería absurdo pretender considerarlo como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, de la interpretación de lo dispuesto en los artículos 1º, 29, 31 y 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en principio, el sistema de tributación no incluye la posibilidad de que se efectúen deducciones, en tanto que es deber del contribuyente cumplir con la obligación fiscal sobre **“la totalidad de ingresos que obtenga”**; no obstante, los dos últimos numerales son de naturaleza permisiva (el sujeto puede realizar el acto prescrito en la norma o dejar de hacerlo, es decir, se otorga una opción al contribuyente) al establecer que de los ingresos se deduzcan ciertas erogaciones que realice la persona moral; en este tenor, el legislador incluye la posibilidad de que el

sujeto pasivo de la relación tributaria disminuya de sus ingresos acumulables, por razones de índole económico, jurídico y/o social, determinadas cantidades, siempre y cuando se cumplan con diversos requisitos, a los que sujeta la procedencia de esa prerrogativa, pues por medio de ésta se le permite disminuir la utilidad fiscal del contribuyente y, en consecuencia, la base gravable sobre la que se aplicará la tasa que determinará el impuesto a pagar.

Asimismo, el creador de la norma considerando criterios jurídicos, económicos y/o sociales, en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prohíbe para la determinación de la base gravable de las personas morales que sean susceptibles de disminuirse de los ingresos acumulables, erogaciones que, si bien, pueden llevar a cabo las sociedades mercantiles, las excluye por no reunir los requisitos que para tal efecto prevé el artículo 31 de la ley de la materia o atendiendo criterios de carácter jurídico, económico y/o social, conceptos dentro de los cuales se encuentran: los pagos del impuesto sobre la renta e impuesto al activo a cargo del propio contribuyente, los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles; los gastos de representación; de viajes y viáticos.

En efecto, tal numeral dispone que no serán deducibles los viáticos o gastos de viaje cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, o cuando se apliquen dentro de una faja de cincuenta kilómetros que circunde el establecimiento del contribuyente, pues de lo contrario, serán deducibles hasta por un

monto que no exceda de setecientos cincuenta pesos diarios si es en territorio nacional, o mil quinientos pesos cuando se eroguen en el extranjero; dan los supuestos donde procede la deducción tratándose de gastos de viaje destinados al hospedaje o por el goce o uso de automóviles, y el límite de dicha deducción, así como de consumos en restaurantes.

En estos términos, podría decirse que parece justificado que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se aprecie la capacidad contributiva de distinta manera que la capacidad económica, ya que dicha circunstancia tiene su explicación en que existen algunos ingresos y egresos que no se toman en cuenta para fijar la capacidad contributiva por razones de carácter jurídico, económico y/o social; sin embargo, de no advertirse razón alguna que sustente la actuación del legislador para proceder de esa manera, es decir, el motivo de la exclusión de determinados ingresos al apreciar la capacidad contributiva de los sujetos, o bien, la inclusión de aquéllos para fijar dicha capacidad contributiva, ello provocaría considerar que la norma ha violado el principio de proporcionalidad impositiva; lo anterior de igual manera sería aplicable respecto de algunas erogaciones o pérdidas, que aun cuando disminuyen la capacidad económica del particular, no son susceptibles de considerarse para efectos de la determinación de la capacidad contributiva del sujeto.

Así, del contenido de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que todos los sujetos pasivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se ubiquen en este supuesto tienen la posibilidad de deducir entre

otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Sobre la disposición contenida en la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la doctrina ha señalado:

“En el derecho fiscal, particularmente en una Ley relativa a un impuesto sobre la Renta, el criterio ‘estrictamente indispensable’ se erige rector el principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar. Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial (...).”

Como lo apunta el párrafo citado, la indispensabilidad en las deducciones constituyen el principio rector de éstas en términos del artículo 31, fracción I, de la ley de la materia, así los gastos deducibles permitidos por la ley a los sujetos del tributo en cuestión deben cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales se encuentra que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial; la concepción genérica de este requisito, que el legislador estableció en el precepto jurídico en comento, es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de ***"estrictamente indispensables"***; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación,

resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

De esta manera, por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación.

El Diccionario de la Lengua Española, señala como significado de los conceptos estrictamente, indispensable y necesario, lo siguiente:

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

“Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley”.

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

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

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta

en la doctrina, para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- 1) Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas.
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

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

De ello se sigue que los gastos a que alude la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, son aquellos que resultan

necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, de donde se infiere que en este supuesto, el legislador únicamente podría excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social, que justificara ese proceder.

Lo anterior se traduce en que aquellas erogaciones que no satisfagan los requisitos referidos no podrán ser considerados como deducciones autorizadas para determinar la utilidad fiscal del ejercicio y, por ende, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, no obstante que los contribuyentes hayan efectuado materialmente el gasto.

Ahora bien, atento a lo anterior, corresponde analizar si el contenido de los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, para lo cual conviene, de nueva cuenta, transcribir su contenido:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: ... --- V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del

contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales. --- Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje. --- Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. --- Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el

contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte. --- Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso. --- ... XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles. --- El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte. --- Tratándose

de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal. --- ... XX. El 50% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por

cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto. --- El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.”

“Artículo 42. La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes: --- ... II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$200,000.00. --- Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.”

En primer lugar es preciso señalar que de la lectura de los preceptos transcritos se advierte que el legislador no prohibió deducir los gastos de viajes, el uso o goce temporal de automóviles, el consumo en restaurantes e inversiones en automóviles, sino que limitó el monto respecto del cual los contribuyentes podían hacer las deducciones correspondientes, con la finalidad de evitar que de manera indebida los

contribuyentes incurrieran en dichos gastos con el objeto de reducir la base gravable y con ello pagar menos impuestos.

En efecto, la reforma a los preceptos que se analizan, obedeció a la necesidad de establecer límites para las deducciones o la prohibición de éstas, que implicaran medidas de control más efectivas que permitieran evitar prácticas de evasión y elusión fiscales, tal como se demuestra de la iniciativa de reformas, que se reproduce a continuación:

“Capítulo II. --- De las deducciones --- Sección I --- De las deducciones en general --- La que Dictamina considera acertado que en el Capítulo II, se establezcan las deducciones y los requisitos que éstas deben cumplir. --- Con la finalidad de establecer la forma en la que deben aplicarse las devoluciones que se reciban o los descuentos y rebajas que se hagan, cuando correspondan a ejercicios anteriores, se estima apropiado adicionar un párrafo a la fracción I del artículo 29, en el que se establece que dichos conceptos se podrán deducir en el ejercicio al que corresponden, siempre que se realicen antes de que se presente la declaración anual de dicho ejercicio, de lo contrario su deducción se aplicará en el ejercicio en el que se efectúen. --- Asimismo, se establece en el presente Capítulo, la posibilidad para que las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país,

puedan efectuar la deducción de los gastos que prorrateen con la oficina central o sus establecimientos. --- No obstante lo anterior, se considera conveniente que se contemplen medidas de control más efectivas que permitan evitar prácticas de evasión y elusión fiscales, por lo que se está proponiendo establecer requisitos adicionales para que el contribuyente pueda efectuar la deducción de los gastos a prorrata. --- En este sentido, la que Dictamina conviene en señalar que las oficinas y establecimientos con los que se prorrateen los gastos residan también en países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, así como un acuerdo amplio de intercambio de información, estableciéndose adicionalmente que se debe de cumplir con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento, eliminando así, la referencia que se hacía a las reglas de carácter general que expediera el SAT, lo que dará seguridad jurídica al contribuyente. ... (se transcribe). --- Tratándose de gastos de viaje, en la iniciativa del Ejecutivo se proponía establecer en el artículo 32 fracción V, que dichos gastos sólo se podrían deducir cumpliendo requisitos establecidos en reglas de carácter general expedidas por el SAT. --- Esta Dictaminadora considera pertinente eliminar la obligación de cumplir con los requisitos que se establezcan a través de reglas de carácter general,

ya que no proporciona certidumbre jurídica a los contribuyentes. --- Respecto a las erogaciones por concepto de consumos en restaurantes, la iniciativa en comento, no las considera deducibles. Sin embargo, la que Dictamina, estima que dicha disposición ha propiciado una gran evasión en este sector de la economía, por lo que se establece que estas erogaciones pueden ser deducibles en un 50%, condicionado a que el pago de dichos gastos se realice mediante tarjeta de crédito, de débito, de servicios o a través de monederos electrónicos bancarias. Aunado a lo anterior, se precisa que en ningún caso los consumos en bares serán deducibles. --- Por otro lado y, si bien esta Dictaminadora está de acuerdo con el artículo 33 de la Iniciativa referente al concepto de inversión destinada a la investigación y desarrollo de tecnología, otorgando además un crédito fiscal a los contribuyentes que efectúen este tipo de inversiones consistente en aplicar la deducción inmediata de dichas inversiones, estima que lo dispuesto en el citado artículo constituye un estímulo, por lo que está proponiendo trasladarlo al Título VII de los Estímulos Fiscales, como artículo (221). --- Por otra parte, como reflejo de la reforma financiera propuesta por el Ejecutivo Federal a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, misma que se encuentra en análisis por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público,

del Trabajo y Previsión Social y de Desarrollo Social en la cual se propone que los fondos de previsión social, entre los cuales se encuentran los fondos de pensiones y jubilaciones y de primas de antigüedad establecidos por las empresas, puedan ser depositados en las Administradoras de Fondos para el Retiro, se considera necesario modificar la fracción III del artículo 34 de la Ley del ISR, para que las AFORES puedan manejar los fondos de pensiones o jubilaciones, así como sus rendimientos. --- Con el objeto de simplificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a la deducción de inversiones en automóviles y, atendiendo a diversas propuestas recibidas por esta Comisión, se considera conveniente modificar el texto de la iniciativa en comentario. Así, se propone eliminar el concepto de “automóviles utilitarios” y los demás requisitos relativos a los mismos. --- Aunado a lo anterior, se propone que el monto máximo de deducibilidad para este tipo de activos fijos sea de hasta \$200,000.00. --- Por otra parte y derivado de la propuesta de eliminar la limitante al costo de las acciones y activos adquiridos por fusión o escisión que no cumpla los requisitos del Código Fiscal de la Federación, se propone considerar que en los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión a que se refiere el artículo 43, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores

pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, se cumplan o no con los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

De lo transcrito se advierte que la teleología del legislador, al fijar límites a los gastos de viaje, al uso o goce temporal de automóviles, al consumo en restaurantes, así como a las inversiones en automóviles, como se mencionó con anterioridad, fue la de acotar los abusos en que incurrirían los contribuyentes respecto de tales erogaciones, asimismo, estimó que los montos precisados en dichos preceptos legales eran los estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades de los contribuyentes, por tanto, susceptibles de deducción.

En ese sentido, se estima que los gastos referidos con antelación no son estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades del contribuyente, habida cuenta que tienden a proporcionar, en la parte excedente, mayor comodidad a los empleados y funcionarios de las empresas que se ven beneficiados con dichas erogaciones.

En efecto, para estimar lo anterior, basta tener presente los límites que el legislador estimó deducibles, en relación con los gastos de viaje destinados a la alimentación, pues para tal efecto el Congreso de la Unión determinó que serían deducibles hasta por la cantidad de \$750.00 (setecientos cincuenta pesos 00/100 M.N.) diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se realizaran en territorio nacional, y en el caso de efectuarse en el

extranjero el monto se incrementaría hasta \$1'500.00 (mil quinientos pesos 00/100 M.N.); respecto de los pagos efectuados con motivo del uso o goce temporal de automóviles, consideró que los contribuyentes podrían deducir hasta \$165.00 (ciento sesenta y cinco pesos diarios 00/100 M.N.); en tanto que por las erogaciones realizadas con motivo de los consumos que efectuaran en restaurantes, se estableció que podían deducir sólo el 50%, y para efectuar la deducción del 100% de dichos consumos, los gastos relativos deberían cumplir con los requisitos previstos en la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no exceder de los montos mencionados con anterioridad.

Por otra parte, en la fracción II del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador consignó que los contribuyentes podrían deducir las inversiones que efectuaran en vehículos, en la medida en que su valor no excediera de \$200,000.00 (doscientos mil pesos 00/100 M.N.).

De lo expuesto se advierte que los montos mencionados con anterioridad resultan suficientes y adecuados para que una persona pueda satisfacer sus necesidades diarias de alimentación y transporte, y con ello desempeñar las funciones que le encomienda una empresa contribuyente; máxime si se considera que el salario mínimo general vigente en la zona geográfica "A" durante el año dos mil dos, fue de \$42.15 (cuarenta y dos pesos 15/100 M.N.), por lo que en términos de lo dispuesto por el artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo, dicha cantidad se considera suficiente para satisfacer las necesidades normales de

un jefe de familia en el orden material, social y cultural, así como para brindar educación a sus hijos.

Asimismo, se aprecia que el límite de \$200,000.00 (doscientos mil pesos 00/100 M.N.) que estableció el legislador respecto de las inversiones en automóviles es adecuado, dado que la adquisición de los automóviles a que hace referencia el precepto impugnado, anteriormente denominados “automóviles utilitarios”, es con la finalidad de que las empresas desarrollen las actividades propias de su objeto social y no para brindar el confort y lujo que otorgan los vehículos de mayor precio.

A mayor abundamiento, se insiste que los numerales cuestionados atienden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, al permitir la deducción de las erogaciones, aun cuando se pongan límites y se exijan ciertas condiciones, pues esto último sólo obedece a la finalidad de permitir la deducción en un límite razonable; y, como se señaló con antelación, porque el carácter de indispensabilidad de una erogación se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que de no realizarlo, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos y en su perjuicio, pero precisamente en atención a los ingresos de la persona moral y a su obligación de contribuir al

gasto público, sería ir contra la finalidad que se persigue, que es la de evitar abusos por parte de los contribuyentes, o la de evitar la evasión de impuestos, permitir que las deducciones de gastos de viaje; consumos en restaurantes, o inversiones en automóviles sea ilimitada.

En las relatadas circunstancias, este órgano jurisdiccional advierte que las cantidades que excedan a los montos mencionados con anterioridad no son estrictamente indispensables para que los contribuyentes pongan en práctica las actividades que les son propias, pues aun cuando sus gastos no excedan dichos límites, sus empleados y funcionarios podrían satisfacer sus necesidades de alimentación y transporte, sin afectar el funcionamiento de las empresas, por lo que debe declararse infundado el concepto de violación que hace valer la quejosa.

Así las cosas, ante lo infundado de los conceptos de violación expuestos por la parte quejosa en contra de los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, procede negarle el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

ÚNICO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra los artículos 32, fracciones V, XIII y XX, y 42,

fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en dos mil dos, en términos del tercer considerando de esta ejecutoria.

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

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

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

PRESIDENTA Y PONENTE

**OLGA SÁNCHEZ CORDERO
DE GARCÍA VILLEGAS.**

SECRETARIO DE ACUERDOS

MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

“En términos de lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.