AMPARO EN REVISIÓN 1068/2005
QUEJOSA: SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

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

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Sobreseyó el juicio **respecto de la aplicación** de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las fracciones IV y V del Artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la ley mencionada, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco reclamada al Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo **negó el amparo** a la quejosa respecto de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por lo que hace a las

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

fracciones IV y V del Artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la ley mencionada, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, por considerar que no vulneran los garantías de irretroactividad de la ley, libertad del trabajo ni los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

En las consideraciones:

En primer término, se precias que resulta **infundado** el argumento relacionado con la omisión que se imputa al juzgador, en relación con la supuesta violación al principio de legalidad tributaria. Ello, pues el planteamiento original sí fue atendido, siendo que el agravio enderezado únicamente podría sostenerse si se pasa por alto la inexactitud de los términos en los que se formuló el concepto de violación respectivo, y si se insiste en aquélla con un rigor tal que no permita apreciar que la respuesta de fondo sí consta en la sentencia dictada por el A quo.

Por otra parte, por lo que toca a lo aducido en el sentido de que el Juez de Distrito habría violado garantías individuales en perjuicio de la quejosa, se señala que dicha afirmación debe considerarse **inoperante**, toda vez que el recurso de revisión no es un medio autónomo de control de la constitucionalidad de los actos de autoridad mediante el cual se busque la restitución del goce de las garantías individuales violadas, sino sólo es un procedimiento de segunda instancia cuya finalidad únicamente es la de someter a un control las resoluciones de primera instancia

1. Posteriormente, esta Primera Sala se avoca al estudio de los agravios hechos valer por la parte recurrente, en donde aduce que se vulnera el principio de legalidad tributaria en la medida en la que la legislación aplicable hace referencia a una serie de conceptos y términos sin establecer el procedimiento que permitiría delimitar el costo de lo vendido deducible; asimismo, en los que insiste en que el contenido y alcance de los conceptos contables mencionados en la Ley de referencia no son determinados legalmente y, de igual forma, en los que arguye la inconstitucionalidad que derivaría de la omisión en la expedición de disposiciones reglamentarias que complementen las legales.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

1.1 Primeramente, se analizan los argumentos de la quejosa en los que estima que la Ley del Impuesto sobre la Renta, omite establecer el procedimiento para delimitar el costo de ventas deducible, haciendo referencia a diversos conceptos y términos y, asimismo, los argumentos en los que aduce que los términos contables no se encuentran legalmente conceptualizados.

En ese contexto, debe tomarse en cuenta al principio de reserva de ley, el cual surge cuando la norma constitucional aparta la regulación de una materia determinada al órgano legislativo, mediante una Ley, entendida ésta como un acto material y formalmente legislativo, excluyéndose, por tanto, la posibilidad de que esa materia específica pueda regularse a través de disposiciones de distinta naturaleza a la Ley formal.

El Pleno de este Alto Tribunal ha considerado que en materia tributaria la reserva de ley es de carácter relativa, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la regla esencial de la referida materia, puesto que, de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria.

Asimismo, debe atenderse a que la técnica contable y la legislación fiscal utilizan un lenguaje semejante y tienen como uno de sus propósitos la determinación de las utilidades de las empresas —la primera, para efectos financieros, mientras que la segunda lo hace para efectos tributarios—.

No obstante, el legislador no se encuentra obligado a reconocer los conceptos y procedimientos de la contabilidad, ni a reflejarlos literalmente, de lo cual existen diversas evidencias en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se evidencia con el hecho de que existan ingresos que se consideran para efectos contables, más no para efectos fiscales, y viceversa, sucediendo lo mismo en el caso de ciertas deducciones.

Así, derivado de los preceptos tachados de inconstitucionales, se observa que la ley delimita qué debe entenderse por costo de ventas, haciendo referencia a conceptos propios de la técnica contable, la cual utiliza un lenguaje semejante a la legislación fiscal y si bien podría parecer complejo el procedimiento para determinar el concepto deducible denominado “costo de lo vendido”, mismo que incide sobre

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

la base del impuesto sobre la renta, no menos cierto es que tal situación podría no implicar automáticamente que se considerar inconstitucional la norma.

En efecto, se plantea que las diversas disposiciones que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido, establecen diversos conceptos, métodos de valuación y particularidades relativas a la forma en la que debe integrarse el costo y, sin embargo, no señalan cómo proceder para la determinación del monto que será finalmente considerado para la integración de la deducción en estudio, es decir, aducen que la legislación únicamente permite determinar qué es el costo de ventas, mas no cómo debe calcularse el costo de ventas deducible.

Resulta necesario señalar que las leyes tributarias pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no siempre ocasiona su inconstitucionalidad; sin embargo, si no es posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución Federal.

Ahora bien, en este caso se considera que los problemas interpretativos no son invencibles, pues si bien el concepto de referencia es complejo, en realidad, es perfectamente determinable por medio de una interpretación sistemática de las disposiciones que rigen el concepto de deducción en comento previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para poder determinar qué debe entenderse por costo de lo vendido deducible, debe considerarse al concepto *renta* como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable.

Así, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del período, se tomarán en cuenta las existencias restantes, mismas que igualmente serán valuadas para determinar su costo. La diferencia entre ambos valores, adicionado a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de legalidad tributaria, en la medida en la que, aún cuando no existe una disposición legal que explícitamente delimite cómo debe calcularse el costo de lo vendido deducible, dicho concepto no puede ser entendido sino en los términos descritos en los párrafos que anteceden.

No es óbice a la conclusión que antecede, que algunos de los elementos que integran el procedimiento para la determinación de este concepto deducible se acuda, como técnica auxiliar a cuestiones contables de una empresa pues es del dominio público que las personas morales que realicen actividades empresariales deben tener conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción *"Del costo de lo vendido",* evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el mismo no viola la garantía de legalidad tributaria, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente el concepto de costo de lo vendido y alterar arbitrariamente la base gravable del gravamen sino que únicamente se limitará a efectuar el cálculo establecido en estos términos por la propia ley.

En efecto, el costo de lo vendido depende de elementos objetivos que se desprenden de la propia ley y que pueden ser claramente determinados por el causante, de tal suerte que tanto los causantes como la autoridad hacendaria se ven limitados a efectuar un cálculo con resultado único, por lo que no existe margen para discrecionalidad, principalmente de parte de esta última.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Por lo anteriormente mencionado, esta Primera Sala considera que devienen **infundados** los argumentos encaminados a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación al principio de legalidad tributaria, en lo que se refiere a la aludida indefinición en torno a la determinación del costo de lo vendido deducible.

1.2. Esta Primera Sala considera que resultan **infundados** los argumentos encausados a demostrar la inconstitucionalidad del sistema del costo de lo vendido, por la supuesta violación al principio de legalidad tributaria, en virtud de la indefinición de conceptos, propios de la técnica contable, a los que que se hacen referencia en dicho sistema.

Las disposiciones que regulan el sistema denominado costo de lo vendido, en síntesis, establecen: los sujetos a los que se refiere el sistema; cómo se determinará el costo de lo vendido susceptible de deducción; los sistemas bajo los cuales los contribuyentes deberán determinar el costo de lo vendido, a saber: de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el de costeo directo sobre la base de costos históricos; cuándo se aplicará la deducción respectiva, esto es, en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven por la enajenación de los bienes de que se trate; los elementos que considerarán los contribuyentes, para determinar el costo de lo vendido; el sistema que deberá aplicarse para el control de inventarios; los métodos de valuación de inventarios; el periodo durante el cual, el contribuyente, debe aplicar el mismo procedimiento para determinar el costo de lo vendido, así como el método de valuación de inventarios que elija.

Así, en los preceptos jurídicos relativos se señalan los elementos y directrices o parámetros para la aplicación del mecanismo de deducción correspondiente, en el entendido de que aun cuando no se definen algunos conceptos que se utilizan en la Ley, ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En este tenor, cabe reiterar que la obligación de llevar la contabilidad financiera, constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que quienes lo lleven, tienen conocimientos técnicos y especializados, ejercidos de conformidad con ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

Es prudente destacar que en el sistema de costo de lo vendido, evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente

Finalmente, no debe perderse de vista que los conceptos y procedimientos, mismos que integran los lineamientos y parámetros que debe observar la autoridad fiscal y el contribuyente se encontraban previstos en el Boletín C-4 “Inventarios”, de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

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

1.3. Esta Primera Sala considera que resultan infundados los argumentos de la recurrente en donde sostiene que las remisiones efectuadas por la Ley a disposiciones reglamentarias acarrearían la inconstitucionalidad de la norma, dada la omisión en que incurrió el Ejecutivo, al no expedir el Reglamento que complemente las disposiciones legales reclamadas.

Lo anterior, en razón de que se coincide con el Juez A quo —si bien por razones diversas— en considerar inoperante la alegación relativa a que se transgrede el principio de legalidad porque no se habrían expedido las disposiciones reglamentarias a que se hace alusión en los artículos 45-A, 45-D, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se combaten.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

El argumento versa sobre una omisión por parte del Ejecutivo Federal de emitir disposiciones reglamentarias, respecto del cual no es posible conceder la protección de la Justicia Federal, en virtud de que ello implicaría obligar a la autoridad a reparar la abstención en que habría incurrido, es decir, a emitir las disposiciones referidas, lo cual a su vez se traduciría en pretender dar efectos generales a la ejecutoria correspondiente, mediante la creación de reglas de carácter general, abstracto y permanente.

Por último, es menester destacar que, si como acontece en la especie, aún no se habían expedido las disposiciones reglamentarias a que hacen referencia los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente exclusivamente debe observar lo que señala la ley de la materia, sin considerar más requisitos o formalidades para su aplicación.

2. En segundo término, en relación con los agravios enderezados, en los que se insiste en la inconstitucionalidad del sistema general que regula el mecanismo de deducción denominado “costo de lo vendido”, por la supuesta violación al principio de proporcionalidad tributaria, esta Primera Sala considera que:

2.1. En primer lugar, resultan **infundados** los agravios enderezados por la parte recurrente, en los que afirma que el A quo no estudio diversos conceptos de violación de la demanda de garantías. Ello, en virtud de que de la sentencia puede desprenderse que, efectivamente, dichos argumentos fueron analizados por el juzgador de primera instancia.

2.2. Por otro lado, la quejosa adujo la inconstitucionalidad de lo dispuesto en el artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, por cuya fracción IV se establece que los contribuyentes que no ejerzan la opción a la que se refiere la fracción V del propio numeral, considerarán que lo primero que se enajena, será lo primero que se hubiere adquirido antes de enero de dos mil cinco.

En ese contexto, se somete a la consideración de este Alto Tribunal, la aducida violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, combatiendo la respuesta formulada por la juez A quo e insistiendo en que al no permitirse la deducción en el momento mismo de la adquisición, ello tendría como consecuencia la determinación de una utilidad que no es acorde a la capacidad contributiva de los causantes.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que devienen **infundadas** las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por la supuesta violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas al momento en que se autoriza la deducción correspondiente, en atención a lo siguiente:

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

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

La deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que dicho sistema se distingue en que el mismo parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

Las adquisiciones efectuadas por el causante únicamente modifican la configuración del patrimonio de los adquirentes, pero no conllevan un impacto negativo en éste y las compras realizadas implican el cambio de dinero en efectivo por bienes que ingresan al inventario, pero en ambos casos se trata de componentes del haber patrimonial de las empresas.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

En cambio, bajo el sistema de costo de lo vendido, la alteración en el haber patrimonial de la empresa será apreciado cuando efectivamente se obtengan los ingresos producto de la actividad comercial del causante, dado que será en ese momento cuando deban confrontarse los ingresos obtenidos, con el costo que representó su obtención, para determinar en todo caso lo que resultaría en una utilidad susceptible de ser gravada.

En atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que la deducción del costo de lo vendido permite que el impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en atención a su capacidad contributiva.

2.3. Por otra parte, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que devienen **infundadas** las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas a la supuesta insuficiencia del monto que se determinaría bajo el rubro de dicha deducción, en los términos en los que la misma es regulada por los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

Asimismo, 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; de los gastos directos e indirectos incurridos para adquirir y

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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.

De esta manera, es claro 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.

2.4. En otro aspecto, en relación con el agravio en el que se señala la violación al principio de proporcionalidad tributaria por parte de la fracción IV del artículo Tercero del Decreto aludido, en tanto establece la obligación para todos los contribuyentes que no ejerzan la opción de acumulación de inventarios a la que se refieren la propia fracción IV y la V —considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha—, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que deviene infundado dicho agravio por lo siguiente:

La fracción en la cual ubica la quejosa el reclamo efectuado establece que, en caso de no ejercer la opción a que se refiere la fracción V, se considerará que lo primero que se enajena es lo primero que hubiere sido adquirido antes de enero de dos mil cinco, hasta agotar las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

No asiste razón a la quejosa al afirmar que el numeral reclamado no permite el reconocimiento de la deducción correspondiente, impidiéndole aminorar la carga fiscal a su cargo en la medida del costo de ventas que tiene la mercancía efectivamente enajenada.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

inventario en existencias a la fecha en la que se modificó el sistema de deducción.

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

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.

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

En efecto, tal y como ha sido reconocido por este Alto Tribunal, 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.

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.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Debe apreciarse que, en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que —así como acontece con el ajuste anual por inflación— el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.

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 tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

En los puntos resolutivos:

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

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

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G 45-H y 45-I, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV y V del artículo Tercero del “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos del considerando sexto de esta ejecutoria.

CUARTO. La Justicia de la Unión ampara y protege a SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando séptimo de esta ejecutoria.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

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

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL". (Página 34)

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL" (Páginas 36, 41, 65

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY". (Páginas 36, 41, 65

"AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO". (Página 38)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY". (Páginas 45 y 66)

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL". (Págs.)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL". (Página 67)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA". (Página 68)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN". (Página 74)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS". (Página 74)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE". (Página 105)

"ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS". (Página 107)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY". (Página 107)

"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR". (Página 108)

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 DE LA CONSTITUCIÓN". (Página 112)

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN". (Página 112)

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES" (Página 113)

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”. (Página 125)

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”. (Página 125)

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”. (Página 125)

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”. (Página 127)

“GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA”. (Página 135)

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”. (Página 136)

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA”. (Página 154)

“NORMAS FISCALES. EL LEGISLADOR DEBE PREVER EN ELLAS LOS SUPUESTOS DE MAYOR PROBABILIDAD DE OCURRENCIA, NO CASOS EXCEPCIONALES”. (Página 154)

“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”. (Página 158)

“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”. (Página 158

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

AMPARO EN REVISIÓN 1068/2005.
QUEJOSA: SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.

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

V I S T O S para resolver los autos del expediente 1068/2005, relativo al amparo en revisión interpuesto por Moisés Shabot Mansur, apoderado legal de la parte quejosa, en contra de la sentencia dictada por el Juez Decimoprimero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal en los autos del juicio de amparo 160/2005; y,

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

PRIMERO. Demanda de Amparo. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil cinco, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, por conducto de su apoderado legal, Moisés Shabot Mansur, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. Congreso de la Unión;
2. Presidente de la República;
3. Secretario de Gobernación;
4. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

ACTOS RECLAMADOS:

1. En el ámbito de sus respectivas competencias, la aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación y refrendo del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", en lo que se refiere a los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por lo que hace a las fracciones IV y V del artículo Tercero de dicho Decreto, en el que se establecen disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
2. Particularmente, del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, se reclama la inminente aplicación del citado Decreto, en el sentido de exigir de la quejosa el pago inherente a la aplicación de los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las disposiciones transitorias ya señaladas.

La parte quejosa estimó violadas en su perjuicio las garantías individuales contenidas en los artículos 5o., 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; señaló los antecedentes del caso y expresó los conceptos de violación que consideró pertinentes[1].

SEGUNDO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante auto de veinticuatro de febrero de dos mil cinco, previa aclaración de la demanda, el Juez Decimoprimero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, a quien por razón de

[1] Según se desprende de las constancias que obran de la foja 8 a la 86 del cuaderno de amparo.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

turno correspondió el conocimiento del asunto, la admitió a trámite, registrándola bajo el número 160/2005[2].

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

TERCERO. Interposición del recurso. Inconforme con lo anterior, la parte quejosa, a través de su representante legal, interpuso recurso de revisión en contra del fallo identificado, lo cual tuvo verificativo el siete de junio de dos mil cinco.

Mediante oficio de fecha ocho del mismo mes y año, el Juez de Distrito del conocimiento remitió a este Alto Tribunal el escrito de expresión de agravios, así como los autos del juicio de amparo.

CUARTO. Trámite del recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, mediante acuerdo del veintisiete de junio de dos mil cinco, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el recurso de revisión hecho valer, acordó formar y registrar el toca de revisión con el número 1068/2005, y ordenó hacerlo del conocimiento del Procurador General de la República, mediante la copia del escrito de expresión de agravios, para que en el plazo de ley, se formulara el pedimento a que hubiere lugar; asimismo, en el propio proveído

[2] Acuerdo que se encuentra visible en la foja 105 del cuaderno de amparo.
[3] Dicha sentencia se encuentra de la foja 237 a 340 del cuaderno de amparo.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ordenó turnar el asunto al Ministro José Ramón Cossío Díaz, para la elaboración del proyecto de resolución respectivo[4].

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

Radicado el presente asunto ante el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue listado para las sesiones de fecha veintisiete, veintiocho y treinta de marzo de dos mil seis.

Posteriormente, visto el dictamen formulado por el Ponente, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación envió para su resolución el presente asunto a la Primera Sala, cuyo Presidente lo radicó, devolviéndose los autos a la ponencia del Ministro mencionado, donde inicialmente fueron turnados.

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

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

[4] Dicho acuerdo se puede apreciar en las fojas 23 y 24 del toca de revisión.
[5] Lo anterior se desprende de la constancia que obra en la foja 30 del toca en que se actúa.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, empezó a correr el día veintiséis de mayo de dos mil cinco y concluyó el día ocho de junio del mismo año, habiéndose descontado

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

los días veintiocho y veintinueve de mayo, así como cuatro y cinco de junio, todos de la misma anualidad, por ser inhábiles.

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

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

Sobre el particular, tiene aplicación la jurisprudencia de la Tercera Sala de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que esta Sala comparte, de rubro “REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES”[6].

CUARTO. Problemática jurídica a resolver. Corresponde a esta Sala el análisis de los agravios primero y segundo, vertidos por la recurrente, tendentes a combatir la negativa del amparo, a fin de dilucidar si los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en

[6] Tesis 3a./J. 7/91, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, página 60, cuyo texto establece: “Cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, dicho resolutivo debe declararse firme. Esto es, en el caso referido, no obstante que la materia de la revisión comprende a todos los resolutivos que afectan a la recurrente, deben declararse firmes aquéllos en contra de los cuales no se formuló agravio y dicha declaración de firmeza debe reflejarse en la parte considerativa y en los resolutivos debe confirmarse la sentencia recurrida en la parte correspondiente.”

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

dos mil cinco, así como las fracciones IV y V del artículo Tercero del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios de las garantías constitucionales de las que se duele la recurrente.

Asimismo, deberán analizarse los agravios enderezados por la parte recurrente, en los que aduce que la A quo incurrió en omisiones, en relación con el estudio de los planteamientos efectuados en la demanda de garantías. De resultar fundado dicho argumento, corresponderá el estudio de los conceptos de violación omitidos por la juzgadora de primera instancia.

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

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

1.1. *En el primer concepto de violación, la impetrante de garantías endereza argumentos tendentes a acreditar la inconstitucionalidad de los artículos 29, fracción II, y 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta por la supuesta violación a la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 constitucional y los principios tributarios de legalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En ese sentido, expone lo que a su juicio debe entenderse como garantía de seguridad jurídica, concluyendo que dicho principio alude a la certeza que deben tener los contribuyentes en relación con la causación del impuesto y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que derivan de dicha situación.

Posteriormente, desarrolla su percepción acerca de los principios de legalidad y proporcionalidad y, consecuentemente, se avoca al primero de ellos, señalando que, en relación con el artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador omitió definir el concepto denominado "costo de lo vendido", lo que —a su juicio— violenta el principio constitucional de referencia.

En esa línea argumentativa, la quejosa sostiene que se vulnera el principio de legalidad, en virtud de que el legislador incumple con su obligación de precisar en la ley todos y cada uno de los elementos del tributo, pues —según argumenta— la omisión de la determinación de conceptos regulados en el sistema de costo de lo vendido —tales como costeo absorbente, costos históricos o predeterminados, acumulación de inventarios y los métodos de valuación primeras entradas primeras salidas, últimas entradas últimas salidas, etcétera— da pauta a que la autoridad fiscal sea quien los determine, lo que considera inconstitucional.

Asimismo, la quejosa afirma que tampoco fue definido el procedimiento de aplicación del referido costo de lo vendido —costeo directo y costeo absorbente— a fin de otorgarle certeza jurídica y legalidad dicho sistema, lo que también —en su opinión— vulnera el principio de legalidad.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Aduce que la segunda parte del artículo 45-A de la Ley de referencia, al establecer la opción de aplicar el sistema de costeo directo y al remitir a una norma secundaria para la aplicación de dicho sistema vulnera el principio de legalidad tributaria, pues la remisión al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que al momento de presentación de la demanda se hubieran emitido dichas reglas, por lo que resulta violatoria del principio de legalidad tributaria.

Respecto del artículo 45-B de la ley relativa, la quejosa arguye que dicho numeral no dispone la forma en que deben ser empleados los elementos establecidos en el mismo, los cuales deben ser considerados por las empresas que realicen actividades comerciales para determinar el concepto de costo de lo vendido, lo que —en su opinión— resulta relevante para determinar dicha deducción.

Asimismo, en relación con el artículo 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la quejosa manifiesta que resulta inconstitucional puesto que obliga a los contribuyentes a considerar determinados elementos en proporción a la importancia que tengan en la producción de bienes y, en ese sentido, la quejosa argumenta que dicho concepto de "importancia" da lugar a una serie de arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal, puesto que lo que es importante para el contribuyente, podría no serlo para la autoridad fiscal y viceversa.

Igualmente, la impetrante de garantías aduce que la remisión al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aprecia en el artículo 45-D de dicha Ley —en lo que concierne a la forma en la que los residentes en el extranjero podrán implementar el sistema de

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

deducción del costo de lo vendido— también conlleva una violación a la garantía de legalidad en materia tributaria.

En lo que hace al artículo 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la quejosa hace valer que se viola la garantía de legalidad, en la medida en la que no se determina qué debe entenderse por "costo de lo vendido" y, en cambio, se dan lineamientos para emplearlo en caso de que se realicen enajenaciones a plazo o de arrendamiento financiero.

Asimismo, la parte quejosa plantea que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional al establecer que el procedimiento que se utilice para determinar el costo de lo vendido deberá seguirse durante cinco años, y que únicamente podrá variarse cuando se cumpla con las disposiciones aplicables del Reglamento de la Ley. Lo anterior, toda vez que insiste en que la legislación no define qué debe entenderse por "costo de lo vendido" ni cuál es el procedimiento que debe seguirse para su determinación; asimismo, señala que ninguna de las disposiciones reglamentarias hace referencia al costo de lo vendido.

Posteriormente, la quejosa opina que el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio aludido, en virtud de que impone que cuando se cambie de método de valuación se deberá cumplir con las reglas que establece el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismas que —insiste— al día de hoy no se han publicado.

En esa misma línea, arguye que los métodos de valuación contenidos en el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

resultan contrarios al principio de legalidad, pues de dicho artículo no se desprende en qué consisten los mismos ni tampoco se hace referencia a alguna otra disposición jurídica que aclare dichos conceptos y que explique la forma en la que influyen en el cálculo del costo de lo vendido.

Asimismo, la quejosa señala que el artículo 45-G resulta inconstitucional cuando remite al Reglamento de la Ley de referencia, al establecer que hay posibilidades para no identificar los porcentajes de deducción de las compras de manera individual, mencionando que se podrían crear facilidades en el Reglamento referido; lo anterior, pues —reitera— dicho ordenamiento no contiene regla alguna que permita desentrañar el contenido de la disposición legal.

Respecto del artículo 45-H de la Ley, la quejosa aduce que dicho artículo resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica en relación con el principio de legalidad tributaria, en razón de que el legislador pretende señalar qué debe hacer el contribuyente cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o al de reposición, siendo que fue omiso al establecer la forma en que debe ser determinado el concepto de costo de lo vendido.

Por último, en relación con el artículo 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la impetrante de garantías menciona que dicho dispositivo legal, al establecer que podrán ser utilizados los métodos de valuación de inventarios y, en ese sentido, remite al artículo 45-G de la misma Ley, lo cual resultaría violatorio de la garantía de seguridad jurídica, pues —como argumentó la quejosa con anterioridad— dichos métodos de valuación resultan violatorios del principio de legalidad al no estar definidos por la ley.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

1.2. *En el segundo concepto de violación, la impetrante de garantías señala como inconstitucionales los artículos 45-A al 45-I en relación con el artículo 29, fracción II, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que dichas disposiciones violan en su perjuicio la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 constitucional y los principios tributarios de legalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.*

Lo anterior es así, ya que tales disposiciones —argumenta la quejosa— no definen ninguno de los conceptos necesarios para el cálculo del costo de lo vendido ni establecen cuál es el procedimiento que debe seguirse para obtener el valor de dicho costo.

En ese sentido, la sociedad mercantil quejosa relaciona el contenido de los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reiterando los vicios precisados en el primer concepto de violación, en lo que se refiere a la falta de precisión de los términos utilizados para delimitar la deducción procedente como costo de lo vendido, así como el procedimiento que debe seguirse para su cálculo.

Por lo anterior la quejosa concluye que, al no definirse los conceptos y procedimientos aludidos, se imposibilita el ejercicio del derecho a la deducción por concepto de "costo de lo vendido", afectándose la base de la obligación tributaria.

1.3. *En el tercer concepto de violación, la quejosa endereza argumentos tendentes a probar la inconstitucionalidad del sistema de costo de lo vendido en virtud de que —según sostiene— se violenta el*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En efecto, la quejosa expresa que dada la indefinición de la Ley —planteada en los primeros dos conceptos de violación—, no puede hacer deducible una erogación que resulta necesaria para la consecución de sus fines, lo que origina como consecuencia directa, el que no puedan tributar de acuerdo con su auténtica capacidad contributiva.

1.4. *En el cuarto concepto de violación la quejosa manifiesta que las disposiciones reclamadas resultan violatorias del principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que imposibilitan al contribuyente a ejercer su derecho a la deducción del costo de lo vendido, difiriéndolo hasta el momento en que las erogaciones efectuadas por los sujetos pasivos del tributo se materialicen en la venta del producto, lo que provoca que no se le den efectos jurídicos a dichas erogaciones, lo cual —sostiene la quejosa— evidentemente desconoce la capacidad contributiva del gobernado.*

1.5. *En el quinto concepto de violación, la quejosa argumenta que se vulnera el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en virtud de que en los artículo 45-B y 45-C de la Ley mencionada, se prevén dos tipos de contribuyentes, los cuales determinan la deducción correspondiente al costo de lo vendido bajo parámetros diversos, siendo que —a juicio de la quejosa— ambos grupos se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

La quejosa aduce que, de conformidad con el artículo 45-C de la Ley de referencia, los causantes que se dediquen a actividades empresariales distintas a la compra y venta de mercancías, deben excluir el costo correspondiente a la mercancía no enajenada en el ejercicio, así como el de la producción en proceso; sin embargo —sostiene— que los que realicen actividades comerciales en términos del artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tienen la obligación de excluir en el cálculo del costo de lo vendido la mercancía no enajenada en el ejercicio, sin que —en su opinión— se justifique la distinción apuntada.

Asimismo, señala que se vulnera la garantía de equidad tributaria, en virtud de que se establece un trato distinto a las personas morales sujetas al régimen de costo de lo vendido, en relación con las personas físicas con actividades empresariales que no se encuentran sujetas a dicho sistema y a las cuales se les autoriza a efectuar las deducciones de las erogaciones que realicen por concepto de adquisición de mercancías, desde el momento que se realiza dicha erogación, contrario a lo que sucede con las personas morales.

***1.6.** En el sexto concepto de violación, la quejosa argumenta que se violenta el principio de proporcionalidad tributaria por parte de la fracción IV del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, en virtud de que obliga a los contribuyentes a acumular los ingresos provenientes de ventas efectuadas en dos mil cinco, bajo un mecanismo que —en su opinión— no permitiría reconocer la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En relación con las disposiciones transitorias, la quejosa plantea diversas causas de inconstitucionalidad, entre las cuales se destacan las siguientes:

- *El hecho de que no pueda deducir las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro;*
- *El que se le conmine a considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió con antelación al primero de enero de dos mil cinco, y ello a pesar de que existan otros métodos que permitirían tomar en cuenta los "costos verdaderos";*
- *El que dicho mecanismo para identificar la mercancía vendida, implique —a su juicio— que no se pueda restar el costo o gasto en que incurrió para la comercialización y producción.*

En este contexto, señala que se obliga al contribuyente a considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco y, en ese sentido, se obliga a acumular ingresos de una mercancía que puede aún no ser enajenada, es decir, al determinar que no serán deducibles para el impuesto sobre la renta vigente en dos mil cinco, los inventarios que se hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, se grava sobre una capacidad económica ficticia que no corresponde a su capacidad contributiva.

En consecuencia, la quejosa aduce que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto, establece un régimen que impide a los contribuyentes deducir las existencias de inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, siendo que —a su juicio— quienes decidan optar por dicho régimen transitorio, tendrán que acumular como ingreso lo que hayan obtenido por la venta

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

efectuada en dos mil cinco, de las mercancías que tenían en inventario hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin que a dicho ingreso acumulable se le pueda restar el costo o gasto en que se hubiere incurrido, lo que la obligaría a contribuir de acuerdo con una ficción.

1.7. *En el séptimo concepto de violación, la quejosa endereza argumentos encaminados a tachar de inconstitucional a la fracción IV del artículo Tercero del Decreto referido, en virtud de que —a su juicio— se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.*

Lo anterior —menciona la quejosa—, en razón de que, a pesar de que existen otros métodos para valuar los inventarios, el legislador optó por el método que le significara mayor carga a los contribuyentes, puesto que sólo permite considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco.

En esa tesitura, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, al determinar los métodos de valuación de inventarios, puesto que se obliga a los contribuyentes a enterar un tributo sobre cantidades mayores al ingreso real que efectivamente percibió el gobernado.

En efecto, según la quejosa, el régimen establecido en la fracción IV del artículo Tercero aludido, obliga a los contribuyentes que tenían inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro a acumular de manera inmediata, no proporcional, el total de los

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ingresos obtenidos por ventas efectuadas en dos mil cinco, lo que evidencia que no se considera la capacidad contributiva.

En este sentido, hace referencia a la forma en la que se realizó la transición del método del costo de lo vendido, al de deducción de adquisiciones, en los años de mil novecientos ochenta y seis y mil novecientos ochenta y ocho, precisando que en aquella circunstancia, cuando el impacto de la transición afectaba al fisco federal, terminó autorizándose a razón del 3.33% por ejercicio, a través de la Resolución Miscelánea; en cambio, ahora que se regresa a la deducción del costo de lo vendido, con un impacto desfavorable para el contribuyente, el mecanismo establecido en la fracción IV del artículo Tercero, implica la determinación de una base que considera ficticia y gravosa.

1.8. *En el octavo concepto de violación, la quejosa manifiesta que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, vulnera en su perjuicio la garantía de libertad de trabajo contenida en el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que impone un método de valuación para los inventarios sin considerar el giro del negocio, afectando —según argumenta— en forma directa, el desarrollo normal de sus actividades productivas, al obligarle a destinar recursos no considerados en su presupuesto para llevar a cabo dicha valuación en los términos establecidos por la disposición transitoria.*

Al respecto, sostiene que, al conminársele a considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió antes de enero de dos mil cinco, se le impide la libre disposición de sus recursos, lo cual también impediría su "desarrollo y progreso", coartándose su

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

actividad, lo cual, a su vez, ocasionaría "el estancamiento de la economía nacional".

1.9. *En el noveno concepto de violación, la quejosa expresa que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, violenta el principio de equidad tributaria al otorgar un trato igual a sujetos que se encuentran en situaciones distintas, y un trato desigual a quienes se hallan en circunstancias iguales.*

Lo anterior, puesto que la fracción referida establece —a su juicio— un régimen que trata de forma igual a sujetos que se encuentran en escenarios completamente distintos, al prever que los contribuyentes no podrán deducir el costo de lo vendido respecto de los inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y, de igual forma, al obligar a considerar que lo primero que se vende en dos mil cinco, es lo primero que se había adquirido con anterioridad a enero de dos mil cinco, independientemente de la actividad o giro que desempeñe el contribuyente, y sin tomar en cuenta las distintas circunstancias jurídicas, contables y comerciales.

En ese sentido, señala que se violenta el principio de equidad tributaria al obligar a los contribuyentes del impuesto sobre la renta a aplicar el método de "primeras entradas primeras salidas", no obstante que éstos pueden tener un giro distinto al de los demás sujetos del impuesto.

1.10. *En el décimo concepto de violación la quejosa afirma que el régimen contenido en la fracción IV del artículo Tercero del Decreto en comento, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 constitucional.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

La quejosa alude a que la acumulación de inventarios que se tenga al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro —lo cual tiene que realizar el contribuyente para deducir el costo de lo vendido— se deberá efectuar en función de la rotación que de los mismos tenga cada empresa.

En ese contexto, la impetrante de garantías advierte que el régimen general establecido en la fracción IV del numeral aludido, dispone que los contribuyentes acumulen el ingreso respecto de las ventas de dos mil cinco sin deducir el inventario, quedando impedidos a deducir el costo de lo vendido. Por otro lado —señala la quejosa— el régimen opcional previsto en la misma fracción, permite deducir el costo de ventas bajo la condición de que se acumulen inventarios para la determinación del impuesto.

De tal forma, la quejosa estima que se viola el principio de equidad tributaria ya que tanto el contribuyente que opte por el régimen general, como el que se decida por el régimen opcional, cuentan con inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, por lo que —a su juicio— no existe justificación alguna de que a uno se le permita acumular inventarios de manera proporcional —y deducir el costo de lo vendido—, y al otro no.

En este sentido, sostiene que ambos grupos de causantes contaban con inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, siendo el caso que, con la reforma reclamada, se podrá o no hacer deducible el costo de lo vendido, dependiendo de la opción que se ejerza.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

1.11. *En el décimo primer concepto de violación, la quejosa estima que los actos reclamados violentan la garantía de irretroactividad de la ley establecida en el artículo 14 constitucional, ya que —en su opinión— el régimen contenido en las fracciones IV y V del multicitado artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, regula situaciones que produjeron sus efectos en el pasado.*

En esta línea, la quejosa argumenta que la legislación en materia impositiva debe entenderse que se encuentra vigente cada año, sin afectar las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, ni tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo, puesto que —afirma— únicamente podría afectar las consecuencias aún no producidas.

Señala que el régimen establecido en las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto mencionado, establece que será deducible el costo de lo vendido conforme se enajenen mercancías, con la condición de que se acumulen los inventarios de mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo cual ya había sucedido y se había extinguido en cuanto a sus efectos al amparo de una ley anterior.

Por último, la quejosa menciona que el régimen contenido en las fracciones citadas con antelación resulta violatorio del principio de irretroactividad, ya que modifica la manera en que se exigía a los contribuyentes a efectuar un inventario físico total de existencias a la fecha en que se formule dicho inventario, a fin de que se determinara el estado de posición financiera de la empresa.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Lo anterior —afirma la quejosa— altera derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias nacidas bajo la vigencia de una ley anterior —los inventarios físicos realizados por los contribuyentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro— y obliga a modificarlos utilizando el método de "primeras entradas primeras salidas", con lo que se violenta el principio de no retroactividad de la ley establecido en el artículo 14 constitucional.

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

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

A) *En primer término, precisa que no es cierto el acto reclamado del Secretario de Hacienda y Crédito Público, consistente en la inminente aplicación de los preceptos impugnados, motivo por el cual sobresee el juicio en relación con dicha autoridad y acto, con fundamento en el artículo 74, fracción IV, de la Ley de Amparo.*

B) *Posteriormente, el A quo determinó la certeza de los actos reclamados al Congreso de la Unión, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos y Secretario de Gobernación, consistentes respectivamente en el ámbito de sus competencias, en la expedición, promulgación y refrendo del Decreto impugnado, puesto que así lo manifestaron las citadas autoridades al rendir sus informes justificados y por tratarse de hechos notorios que no están sujetos a prueba.*

C) *A continuación, el Juez de Distrito desestimó las causas de improcedencia invocadas por las responsables, previstas en las*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

fracciones V y VI del artículo 73 de la Ley de Amparo por considerar que, contrariamente a lo argumentado por dichas autoridades, la quejosa acreditó su interés jurídico para promover el juicio en contra de los artículos cuya inconstitucionalidad se reclama y, en ese sentido, determinó que se trata de normas de naturaleza autoaplicativa que afectan la esfera jurídica de los gobernados a partir de su entrada en vigor.

***D)** Asimismo, desestimó la causa de improcedencia prevista en el artículo 73 fracción XVIII de la Ley de Amparo en relación con el artículo 80 del mismo ordenamiento, bajo la premisa de que en el presente asunto sí podrían concretarse los efectos de la sentencia que conceda el amparo.*

***E)** Por último en este renglón, el Juez A quo estimó infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 116, fracción V, del mismo ordenamiento, en virtud de que la quejosa efectivamente señaló conceptos de violación tendentes a evidenciar la inconstitucionalidad de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las fracciones IV y V del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la ley mencionada, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.*

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

2.2.1 *En el considerando quinto, el A quo comienza por analizar los conceptos de violación en que se planteó la violación al principio de legalidad tributarias, los cuales califica de infundados e inoperantes.*

A) *En ese sentido, en relación con el principio de legalidad tributaria, el Juez de Distrito estableció que los métodos de valuación que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para calcular el costo de lo vendido, no forman parte de los elementos esenciales del impuesto, lo cual es soportado en la tesis de jurisprudencia P./J. 113/99, novena época, establecida por el Tribunal Pleno, tomo X, apreciable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a noviembre de mil novecientos noventa y nueve, con el rubro: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE."*

En ese mismo tenor, el Juez a quo estableció que los conceptos aludidos en la demanda de garantías se encuentran definidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados (Boletín C-4) —a los que se remite para explicar su contenido—, por lo que se encuentran al alcance del conocimiento de los gobernados. Asimismo —sostiene el Juez de Distrito—, no puede exigirse al legislador que defina todas y cada una de las palabras empleadas en la ley como si fuese un diccionario.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Finalmente, sostiene que si bien es cierto que los conceptos contenidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados no son publicados en algún medio de comunicación oficial, sí forman parte del conocimiento genérico de dicha disciplina. Asimismo, sostiene que la "importancia" a la que alude el artículo 45-C de la Ley puede relacionarse con los gastos que se deben realizar de manera directa o indirecta con la producción de la mercancía, lo cual empataría con el significado de la palabra en el lenguaje cotidiano.

B) *Por otro lado, el juzgador de primera instancia califica de infundados e inoperantes los reclamos basados en la remisión a disposiciones reglamentarias que no habrían sido emitidas.*

Infundados, dado que —como se precisó con antelación— los métodos de valuación no se relacionan con la garantía de legalidad tributaria; e inoperantes, en razón de que la quejosa no habría demostrado encontrarse en el supuesto normativo que requería de la disposición reglamentaria para el ejercicio del derecho establecido en la normatividad reclamada.

2.2.2. *En otro aspecto, el A quo califica de inoperante e infundado el concepto de violación tendente a declarar la inconstitucionalidad de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del Decreto reclamado, en virtud de la supuesta violación a la garantía de irretroactividad de la ley —al considerar dentro del sistema de deducción del costo de lo vendido los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, ya que, contrariamente a lo que sostuvo la quejosa, previamente a la entrada en vigor de dichas normas, las personas morales se encontraban obligadas a realizar un inventario en términos del artículo 86 fracción V, de la Ley del*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Impuesto sobre la Renta y, por otro lado, para el ejercicio fiscal dos mil cinco, únicamente se modificó la obligación de valuarlos conforme al método de primeras entradas y primeras salidas, en caso de que la recurrente elija la opción prevista en la fracción IV del artículo Tercero de las disposiciones de vigencia temporal.

2.2.3. *Por otra parte, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, el A quo dispuso lo siguiente:*

A) *En primer término, en lo que hace a lo aducido en el sentido de que existiría una indefinición de conceptos que imposibilitaría tomar la deducción correspondiente al costo de lo vendido, el A quo se remite a la respuesta formulada en relación con la mencionada violación a la garantía de legalidad tributaria, señalando que si dicho argumento resultó infundado, también lo es el correlativo vinculado a proporcionalidad tributaria.*

B) *Posteriormente, tras analizar las condiciones en las que se causa el impuesto sobre la renta, así como su mecánica y naturaleza, el A quo sostiene que resulta infundado lo argumentado por la quejosa en el sentido de que se vulneraría la garantía de proporcionalidad tributaria, al diferirse el momento de la deducción de los inventarios hasta que se realice la venta respectiva.*

Al respecto, sostiene que la erogación de los gastos necesarios para la producción de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial de la quejosa, pues únicamente se traduce en una disminución en su flujo de efectivo, siendo que se modifica la configuración de su activo —de efectivo a bienes que forman parte del inventario—, pero sin modificar el haber patrimonial.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Así —sostiene— de ninguna forma se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, pues se permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulan en el ejercicio —que corresponden a las ventas efectuadas—.

En esta misma línea, señala que no es verdad que se condicione la deducibilidad a un hecho ulterior de realización incierta —la venta de la mercancía—, considerando que debe partirse de la premisa de que se trata de gastos efectuados para la consecución del fin propio de la empresa, es decir, para la comercialización o producción de bienes, respecto de los cuales se pretende obtener una utilidad.

C) *Por otra parte, el juzgador de primera instancia señaló que, contrariamente a lo aducido por la impetrante de garantías el impuesto se paga sobre una capacidad económica real, pues la fracción IV del artículo Tercero del Decreto impugnado, al no permitir que se deduzcan los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria ya que dichos inventarios no tienen ningún valor en el ejercicio de dos mil cinco toda vez que fueron adquiridos en el ejercicio de dos mil cuatro, en el cual fueron deducidos mediante el sistema vigente en ese ejercicio.*

Aunado a lo anterior, la mecánica de tributación en cita, no genera una imposición exorbitante o ruinosa, pues no se infla de manera ficticia la capacidad contributiva de los obligados al pago de la carga fiscal, dado que la compra de los inventarios existentes en dos mil cuatro no tienen un costo deducible, salvo que se hayan transformado en dos mil cinco y entonces se deducirán los costos de producción que se realicen para poner a la venta los productos.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En este orden de ideas, señala el A quo que no asiste la razón a la quejosa al sostener que se le impide deducir los procesos que se realicen en cuanto a las mercancías no terminadas o pendientes de transformación, dado que los preceptos reclamados únicamente impiden duplicar la deducción de lo considerado bajo el mecanismo de compras.

Asimismo, sostiene el Juez de Distrito que tampoco se llega a la ficción de considerar que todos los inventarios se vendieron en dos mil cuatro, ya que la norma reconocería la existencia física y económica de los inventarios e impide su deducción, considerando que ya fueron restados de conformidad con el mecanismo vigente hasta dos mil cuatro.

***2.2.4.** Por otro lado, el A quo analizó los argumentos de la quejosa tendentes a señalar que la opción descrita en la fracción IV, y desarrollada en la fracción V, del artículo Tercero del Decreto impugnado —en relación con la acumulación de inventarios— y estableció que si bien tiene razón la quejosa al señalar que a un concepto distinto de los ingresos —los inventarios— se le da ese carácter, lo cierto es que debe destacarse se trata de una norma de beneficio para la quejosa en razón de que dicha medida considera de manera ficta que hubo un gasto sin que exista en el ejercicio en el que se tributa y, en ese sentido, le permite descontar los inventarios como si los hubiese adquirido en dos mil cinco, observando que, dependiendo del índice de rotación de inventarios, podrá hacerlo en cuatro o más ejercicios según se ubique en la tabla respectiva, por lo que depende de su voluntad colocarse o no en la hipótesis correspondiente, de ahí que no se trate de una norma obligatoria para*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

el contribuyente, sino que éste decide si la aplica o no a su entera conveniencia.

2.2.5. *Por su parte, en relación con el principio de equidad tributaria, el Juez de Distrito primeramente describe su contenido y alcance, y posteriormente precisa que para que se respete dicha garantía, las razones para establecer un tratamiento distinto deben estar plasmadas en la Ley, en su exposición de motivos y dictámenes, o bien, que se deduzcan lógicamente de la ley.*

A) *De tal forma, el A quo aduce que el trato diferenciado entre los sujetos a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no vulnera el principio de equidad tributaria en virtud de que el legislador, con base en las características de las actividades que realizan, los clasificó en categorías diferentes tomando en consideración que poseen capacidades contributivas distintas, es decir, conforme a criterios objetivos con relevancia y significación frente al objeto y fin de la ley tributaria.*

Lo anterior —señala— no implica que se de un trato inequitativo a los sujetos obligados al pago del tributo, puesto que existen distintas circunstancias y elementos que justifican de manera objetiva cada una de dichas categorías e incluso su justificación en algunos casos derivaría de un fin extrafiscal —lo que, señala el A quo, se deduce lógicamente de la propia Ley—.

B) *Posteriormente, el Juez de Distrito se pronuncia sobre el trato diferenciado que existiría entre las personas morales que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, y el resto de las personas morales, considerando que las primeras pueden optar*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que se adquieran. Dicho planteamiento —cabe precisar— no se aprecia en la demanda de garantías.

En relación con dicha circunstancia, el A quo se pronuncia en el sentido de que existirían razones objetivas que justifican el trato diferenciado, motivo por el cual estima que no se viola la garantía de equidad en materia tributaria.

***C)** Por otro lado, atendiendo al planteamiento que señala la existencia de un trato inequitativo entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, el Juez de Distrito sostiene que el hecho de que la Ley del Impuesto sobre la Renta permita a estas últimas la realización de la deducción al momento de adquirir las mercancías, y a aquéllas al enajenarlas, no vulnera la garantía de equidad tributaria por estar en presencia de contribuyentes sujetos a regímenes diversos —Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta para personas morales y Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para personas físicas—, por lo que —según sostiene— se encuentran obligadas en virtud de situaciones fácticas diversas, lo que hace correcto el otorgamiento de un trato distinto al tratarse de sujetos disímiles que poseen características propias suficientes para clasificarlos en diversas categorías.*

***D)** Finalmente, el juzgador de primera instancia atiende al argumento planteado en relación con el régimen optativo de acumulación de inventarios, remitiéndose a las razones expuestas con antelación, con base en las cuales se sostuvo la inoperancia del planteamiento, dado que la aplicación de la norma obedece enteramente a la voluntad de la quejosa.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

2.2.6. *Por último, el Juez de Distrito atiende los argumentos enderezados por la quejosa en donde arguye que la fracción IV del artículo Tercero del Decreto aludido, vulnera la garantía de libertad del trabajo prevista en el artículo 5o. constitucional, señalando que dicha garantía no establece una libertad absoluta, sino que impone restricciones para su ejercicio derivadas de la reserva de ley plasmada en el texto constitucional.*

En esa tesitura, el A quo establece que la fracción tachada de inconstitucional, únicamente incorpora un elemento que habrán de tomar en cuenta los contribuyentes y que sólo incide en relación con la contabilidad que lleve, a fin de darle cumplimiento a sus respectivas obligaciones fiscales.

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

3.1. *Por conducto del primer agravio, la recurrente señala que las consideraciones hechas por el Juez de Distrito deben declararse improcedentes en virtud de que la sentencia no da cumplimiento al principio de exhaustividad, para lo cual efectúa argumentaciones generales en contra de lo sostenido por el juzgador A quo, tal y como se describe a continuación:*

- *En primer término, precisa que la constitucionalidad de los artículos reclamados fue analizada como si únicamente impugnara el mes de enero o los subsecuentes en su pago provisional, pero —según alega— el juzgador no advierte que se impugna todo el sistema de costo de lo vendido.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

- *Asimismo, en relación con las consideraciones del Juez de Distrito, en donde plantea que los métodos de valuación que prevé el sistema de costo de lo vendido no forman parte de los elementos esenciales del tributo —y que, por ende, no se violentaría el principio de legalidad tributaria—, la recurrente aduce que de ello no se desprende que dichos métodos no se encuentren sujetos al principio de proporcionalidad tributaria, pues los principios constitucionales mencionados son distintos y el último de ellos se encamina a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo.*

- *De igual forma, aduce que el A quo únicamente habría analizado la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, en relación con el artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, con lo cual se pondría de manifiesto que el juez A quo dejó de estudiar los conceptos de violación tercero y cuarto, en lo que también se enderezaron reclamos vinculados a dicha garantía constitucional —específicamente, en relación con la inconstitucionalidad del sistema general de deducción—. En esta misma línea, arguye que de los conceptos de violación relacionados con el principio de proporcionalidad tributaria, se desprende claramente la causa de pedir en donde se expresa la inconstitucionalidad del sistema de costo de lo vendido al crearse una ficción que no respeta el principio aludido.*

- *La recurrente manifiesta que el A quo supone, "como lo hace la ley" que el costo de lo vendido permite que se graven los ingresos que percibe el gobernado, generando el gravamen en la medida en la que los ingresos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes. Párrafos*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

más adelante, manifiesta su inconformidad con tal argumentación, precisando que el impuesto sobre la renta se causa únicamente cuando existe un diferencial positivo entre lo que se ingresa y lo que se gasta —circunstancia esta que, a su juicio, acontece "hasta que se recupere lo ingresado", añadiendo que "si el patrimonio de la quejosa se mueve en impuesto sobre la renta por debajo de lo ingresado, no se puede causar el impuesto", existiendo una pérdida fiscal—. Según estima la recurrente, el sistema del costo de lo vendido considera que se tiene ganancia al recuperar una parte de lo invertido, siendo que, en caso de que la mercancía se deprecie o ya no sea demandada por el mercado, no contaría con una modificación patrimonial positiva y, a pesar de ello, la Ley daría lugar a la determinación de un ingreso, mismo que no debería presumirse, sino constatarse. En este sentido, también manifiesta que la adquisición de inventarios constituye un gasto "que hay que amortizar para recuperar el patrimonio (en su espectro dinámico) que ya se tenía".

- *Asimismo, señala que, en virtud de que el impuesto sobre la renta grava el aspecto dinámico de la riqueza —y no el estático, como lo hace el impuesto al activo—, el costo de lo vendido operaría si el contribuyente pudiese adquirir y enajenar inmediatamente lo adquirido, pues —según la quejosa— en ese caso se advertiría con facilidad la existencia de una utilidad. En contraste, la quejosa advierte que el sistema de costo de lo vendido presupone que siempre hay utilidad, sin que ello resulte necesariamente cierto.*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

3.2. *En el segundo agravio, la recurrente señala que la sentencia recurrida viola en su perjuicio la garantía de legalidad, ya que el Juez de Distrito únicamente se avocó al estudio del principio de legalidad tributaria y pasó por alto las argumentaciones relacionadas con la garantía de "legalidad en la forma de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".*

En esa línea, la recurrente afirma que, si bien es cierto, el Juez A quo señaló que el principio de legalidad tributaria no obliga al legislador a definir conceptos, sino solamente a establecer los métodos para fijar la base de un tributo, éstos no se encuentran regulados en ninguna ley ni reglamento.

De tal forma, la recurrente aduce que el mismo juez, al momento de resolver, nunca invoca un precepto reglamentario que sirva para identificar los componentes del tributo, sino que únicamente se remite al Boletín C-4 de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que —sostiene— si no existe reglamento o dispositivo legal alguno que permita al gobernado aplicar un método establecido para fijar el tributo, es evidente que la conclusión a la que arribó el juez A quo es equivocada.

En abono de sus argumentos, la quejosa plantea diversas interrogantes encaminadas a cuestionar la remisión que efectúa el juzgador de primera instancia al mencionado boletín y, en ese sentido, señala que no es obligatorio su conocimiento; que la Ley del Impuesto sobre la Renta no remite expresamente al mismo; que no tiene fuerza vinculante; que el entendimiento de las disposiciones del boletín puede no ser homogéneo entre los contribuyentes; finalmente, que no existe

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

una disposición reglamentaria que posibilite ejercer las opciones establecidas legalmente para la implementación del costo de lo vendido.

SEXTO. Estudio de los agravios de la parte recurrente. A continuación, se procede al estudio de los diversos argumentos planteados por la parte quejosa ahora recurrente.

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

En efecto, tal y como ha sido sostenido reiteradamente por este Alto Tribunal, el análisis de las cuestiones vinculadas a la garantía de legalidad tributaria debe efectuarse previamente a las restantes de justicia fiscal, tuteladas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL"[7].

En relación con dichos planteamientos, y de manera previa al estudio propio del fondo de la cuestión, debe tomarse en cuenta lo siguiente.

---

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

La parte recurrente señala que el juzgador de primera instancia habría limitado el análisis efectuado a la garantía de legalidad tributaria y que, en cambio, habría sido omiso en torno a la de "legalidad en la forma de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos"[8].

Dicha particular apreciación sobre el contenido y alcance de la garantía de seguridad jurídica efectivamente fue planteado en la demanda de amparo, tal y como se desprende de la siguiente transcripción:

> "En este tenor, la garantía de seguridad jurídica implica que la ley establezca con claridad meridiana cada uno de los elementos que conforman los derechos y obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, constituye una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la propia ley, ello con el fin de evitar actuaciones arbitrarias de parte de las autoridades.
> Por otra parte, la garantía de seguridad jurídica por lo que hace al derecho fiscal, se refiere a que los gobernados conozcan los supuestos de causación de las contribuciones, las consecuencias tributarias que se surten y el resto de sus obligaciones; de igual forma, representa los límites para que las autoridades hacendarias actúen dentro de sus facultades y así evitar actuaciones fuera de la ley.
> De lo anterior es dable concluir que en materia tributaria, la garantía de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 16 del Pacto Federal, se resume en la certeza que deben tener los contribuyentes para la causación de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que deben observar las autoridades fiscales al momento de aplicar las disposiciones tributarias respectivas"[9].

[8] La cita corresponde a la foja 13 del toca en el que se actúa.
[9] El texto correspondiente se aprecia en las fojas 9 y 10 del cuaderno correspondiente al juicio de amparo 160/2005, del índice del Juzgado Decimoprimero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En este contexto, es claro para esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el contenido que la quejosa atribuye a la garantía de seguridad jurídica, a través del argumento enderezado en la demanda inicial de garantías, es coincidente con el que la jurisprudencia de este Alto Tribunal ha desarrollado en torno a la garantía de legalidad en materia tributaria.

Así se advierte en la tesis de jurisprudencia de rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"[10], así como en la diversa de rubro "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY"[11], a

[10] Tesis de jurisprudencia visible en la página 173, del Tomo 91-96, primera parte, del Semanario Judicial de la Federación, séptima época, que dispone lo siguiente: "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

[11] Tesis de jurisprudencia publicada en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, compilación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 165, cuyo texto es del tenor siguiente: "Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes', no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; (sic) sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

través de las cuales este Tribunal Constitucional ha sostenido que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Así, se aprecia que el contenido esencial del reclamo efectuado por la impetrante de garantías —si bien se endereza encabezado como una violación a la garantía de seguridad jurídica—, realmente corresponde a la garantía de legalidad en materia tributaria, siendo el caso que el juez A quo adecuadamente lo atendió en los términos apuntados, si bien no efectuó una precisión que permitiera a la quejosa apreciar la reconducción de su planteamiento, conforme a la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal.

En tal virtud, la omisión que se imputa al juzgador no es tal, pues el planteamiento original sí fue atendido, siendo que el agravio enderezado únicamente podría sostenerse si se pasa por alto la inexactitud de los términos en los que se formuló el concepto de violación respectivo, y si se insiste en aquélla —como lo hace la

---

que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

recurrente— con un rigor tal que no permita apreciar que la respuesta de fondo sí consta en la sentencia dictada por el A quo.

Consecuentemente, el argumento respectivo deviene **infundado**.

Por otra parte, por lo que hace a lo aducido en el sentido de que el Juez de Distrito habría violado garantías individuales en perjuicio de la quejosa, se señala que dicha afirmación debe considerarse **inoperante**, toda vez que —acorde a lo sostenido por este Alto Tribunal en las tesis que a continuación se transcriben— el recurso de revisión no es un medio autónomo de control de la constitucionalidad de los actos de autoridad mediante el cual se busque la restitución del goce de las garantías individuales violadas, sino sólo es un procedimiento de segunda instancia cuya finalidad únicamente es la de someter a un control las resoluciones de primera instancia.

Por ello, no es el caso atender lo señalado por la recurrente en el sentido de que el juez A quo habría violentado garantías individuales, al emitir el fallo respectivo. Lo anterior es apoyado por la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de rubro "AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO"[12].

[12] Tesis P./J. 2/97, establecida por el Tribunal Pleno en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, enero de 1997, página 5, cuyo texto se transcribe a continuación: "Históricamente las garantías individuales se han reputado como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público. Son derechos públicos subjetivos consignados en favor de todo habitante de la República que dan a sus titulares la potestad de exigirlos jurídicamente a través de la verdadera garantía de los derechos públicos fundamentales del hombre que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consigna, esto es, la acción constitucional de amparo. Los Jueces de Distrito, al conocer de los distintos juicios de amparo de su competencia, y no de

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Ahora bien, atendiendo a que la quejosa ahora recurrente —adicionalmente a la omisión que imputa al juzgador y a las afirmaciones efectuadas en el sentido de que el A quo habría violado garantías individuales—, plantea argumentos tendentes a combatir las consideraciones que sustentan la negativa del amparo, corresponde el análisis de los mismos, en los términos siguientes.

Tal y como se desprende del considerando que antecede, la sociedad mercantil ahora recurrente aduce que el juez A quo se equivocó al negarle el amparo en lo tocante a los planteamientos hechos valer en relación con la violación a la garantía de legalidad tributaria, para lo cual insiste en los argumentos en los que sostuvo que la legislación no establece un procedimiento que permita determinar la deducción por costo de ventas; asimismo, insiste en que el contenido y alcance de los conceptos contables a los que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta no son determinados legalmente; y, finalmente, reitera su parecer en torno a la inconstitucionalidad que derivaría de la omisión en la expedición de disposiciones reglamentarias que complementen las legales.

---

procesos federales, ejercen la función de control constitucional y, en ese caso, dictan determinaciones de cumplimiento obligatorio y obran para hacer cumplir esas determinaciones, según su propio criterio y bajo su propia responsabilidad, por la investidura que les da la ley por lo que, a juicio de las partes, pueden infringir derechos subjetivos públicos de los gobernados. Ahora bien, aun y cuando en contra de sus decisiones procede el recurso de revisión, éste no es un medio de control constitucional autónomo, a través del cual pueda analizarse la violación a garantías individuales, sino que es un procedimiento de segunda instancia que tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función judicial, a través del cual, el tribunal de alzada, con amplias facultades, incluso de sustitución, vuelve a analizar los motivos y fundamentos que el Juez de Distrito tomó en cuenta para emitir su fallo, limitándose a los agravios expuestos. Luego, a través del recurso de revisión, técnicamente, no deben analizarse los agravios consistentes en que el Juez de Distrito violó garantías individuales al conocer de un juicio de amparo, por la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que el a quo desempeña ya que, si así se hiciera, se trataría extralógicamente al Juez del conocimiento como otra autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de amparo; es decir, se ejercería un control constitucional sobre otro control constitucional.”

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

A continuación se atienden dichas líneas argumentativas, reiteradas en vía de agravio, y en relación con la sentencia del A quo.

1.1. En específico, la recurrente había planteado que se vulnera la mencionada garantía constitucional, en la medida en la que —a su juicio— la legislación aplicable únicamente hace referencia a una serie de conceptos y términos, pero sin establecer el procedimiento que permitiría delimitar el costo de lo vendido deducible.

Al respecto, a fin de atender la problemática planteada, conviene realizar una breve introducción, a fin de precisar los alcances de la garantía de legalidad en materia tributaria, contemplada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, mismo que dispone lo siguiente:

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

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

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

b) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

c) Las contribuciones deben estar previstas en una ley.

De lo que antecede, es menester destacar el principio tributario de legalidad, que se ha precisado en el inciso c), ya que es de suma

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

importancia para informar la decisión que al respecto sustentará esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Pleno de este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha determinado que éste consiste en que los tributos sean establecidos mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes —aspecto formal— y en que los elementos esenciales de aquéllos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, también se encuentren consignados en la ley —aspecto material—; todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos, según se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”[13], así como de la diversa de rubro “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”[14].

De acuerdo con las consideraciones plasmadas en los anteriores criterios, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de los Estados Unidos Mexicanos, exige que la carga impositiva esté prevista en una ley, por las siguientes razones:

---

[13] Tesis de jurisprudencia, cuyos datos de identificación y contenido han sido transcritos con antelación en la referencia 10 de la presente resolución.

[14] Tesis de jurisprudencia, cuyos datos de identificación y contenido han sido transcritos con antelación en la referencia 11 de la presente resolución.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

- Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto;

- Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles;

- Para evitar el cobro de impuestos a título particular; y, finalmente,

- Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que la eficacia protectora del principio de legalidad tributaria, consagrado así por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, se produce en una doble dimensión, en los términos que se describen a continuación.

La primera, que podría considerarse de orden formal, por cuya virtud se reserva al Congreso de la Unión —o su equivalente en las entidades federativas— como depositario constitucionalmente de la representación política de la voluntad general, la determinación de los elementos que conforman la obligación tributaria, para preservar de ese modo el derecho fundamental de propiedad impidiendo que órganos administrativos o sujetos diversos de aquél, decidan sobre el alcance de dicha obligación.

La segunda, de orden material, que atiende al propio contenido de la descripción legal, en cuanto prohíbe al legislador el empleo de conceptos o cláusulas ***"en blanco"*** a través de las cuales se deje a la libre voluntad de la autoridad recaudadora el tratamiento que ha de concederse a los contribuyentes en cada caso concreto.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

El principio de reserva de ley surge cuando la norma constitucional aparta la regulación de una materia determinada al órgano legislativo, mediante una Ley, entendida ésta como un acto material y formalmente legislativo, excluyéndose, por tanto, la posibilidad de que esa materia específica pueda regularse a través de disposiciones de distinta naturaleza a la Ley formal, es decir, a las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

De esta manera, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a cualquier norma diversa a la Ley, con lo cual ningún otro acto de carácter general o normativo que no sea ley será válido para desarrollar la materia reservada, lo que se traduce en que el legislador ordinario debe establecer la regulación de la materia determinada, sin que pueda remitirla a otras normas secundarias o a actos, aun generales, de naturaleza distinta a la ley.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado jurisprudencia en el sentido de que el principio de legalidad tributaria consiste fundamentalmente en que los caracteres esenciales del impuesto —sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época y lugar de pago—, así como la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a actitudes arbitrarias por parte de la autoridad.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sustentado el criterio de que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al concepto de la reserva de ley, que guarda semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél.

Así, ha hecho hincapié en lo que la doctrina clasifica como la reserva de ley absoluta y la relativa, señalando que la primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal —emitida por el Congreso, ya federal, ya local—; en dicho supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.

En tanto, la reserva relativa permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria; en este supuesto basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Pleno de este Alto Tribunal ha considerado que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la regla esencial de la referida materia, puesto que, de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria.

Asimismo, de lo anterior se desprende que, en casos excepcionales que así lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Dicho criterio se plasmó en la tesis aislada de número P. CXLVIII/97, de rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”[15].

[15] Tesis aislada P. CXLVIII/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 68, tomo VI, noviembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En materia tributaria, el alcance del principio de reserva de ley, comprende los llamados ***"elementos esenciales del tributo"***, ya que en principio, sólo éstos deben estar establecidos por la ley, dejándose a la regulación de normas administrativas los elementos complementarios de la imposición.

En este orden de ideas, el principio de reserva de ley en materia impositiva opera respecto de los elementos esenciales del tributo, es decir, todos aquellos que dan identidad a la prestación tributaria —hecho imponible, sujetos activo y pasivo, base gravable y tasa o

---

novena época, que establece lo siguiente: "Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

tarifa—, por lo que, el establecimiento de dichos elementos está vedado por completo a las normas reglamentarias.

En el contexto descrito, se procede al estudio de los planteamientos sometidos a la consideración de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los cuales medularmente se aduce que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las disposiciones de la Sección III del Capítulo II del Título II de dicho ordenamiento, mismas que regulan en lo general el sistema de deducción del costo de lo vendido, resultan violatorios de la garantía de legalidad en materia tributaria, al no definirse cuál es el costo de ventas susceptible de ser deducido por los causantes.

En efecto, se plantea que las diversas disposiciones que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido, establecen diversos conceptos, métodos de valuación y particularidades relativas a la forma en la que debe integrarse el costo y, sin embargo, no señalan cómo proceder para la determinación del monto que será finalmente considerado para la integración de la deducción en estudio, es decir, aducen que la legislación únicamente permite determinar *qué es el costo de ventas,* mas no *cómo debe calcularse el costo de ventas deducible.*

Las consideraciones anteriores devienen infundadas, en atención a las razones que a continuación se exponen.

Primeramente, a fin de sustentar la posición de este Alto Tribunal en relación con el planteamiento anterior, resulta necesaria la remisión a lo dispuesto por los numerales correspondientes:

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: […]
II. El costo de lo vendido.
No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.”
“Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.
En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

“Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:
I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.”

“Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:
I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.
Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.
Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate."

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

“Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:
I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
III. Costo identificado.
IV. Costo promedio.
V. Detallista.
Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.
Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.
Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.
Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.
Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes."

"Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:
I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.
Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.
Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio."

"Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.”

Como puede apreciarse, en la regulación del costo de ventas, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, formulan diversas precisiones en torno a la forma en la que debe calcularse el costo de las mercancías, los conceptos que lo integran, los sistemas de costeo y los métodos de valuación, así como la operación general de dicho esquema.

Así pues, la ley delimita qué debe entenderse por costo de ventas, si bien ello acontece con referencia a conceptos propios de la técnica contable.

Ahora bien, debe considerarse que la técnica contable y la legislación fiscal utilizan un lenguaje semejante y tienen como uno de sus propósitos la determinación de las utilidades de las empresas —la primera, para efectos financieros, mientras que la segunda lo hace para efectos tributarios—.

No obstante, el legislador no se encuentra obligado a reconocer los conceptos y procedimientos de la contabilidad, ni a reflejarlos literalmente, de lo cual existen diversas evidencias en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se evidencia con el hecho de que existan ingresos que se consideran para efectos contables, mas no para efectos fiscales, y viceversa, sucediendo lo mismo en el caso de ciertas deducciones.

En tal virtud, resulta no solamente eficiente y útil que los conceptos necesarios para calcular la base gravable —como son los

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ingresos, deducciones y pérdidas— sean determinados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que ello es una exigencia de la seguridad jurídica que debe prevalecer en materia de obligaciones tributarias, pues la técnica contable no resulta suficiente para delimitar el alcance exacto de la carga fiscal, a pesar de ser un instrumento útil para la aproximación a conceptos que, desde un punto de vista técnico, son complejos o difíciles de definir fuera de un ámbito financiero o tributario.

En este contexto, a partir del estudio de los artículos 29, fracción II, y 45-A a 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se observa que los mismos prescriben que el costo de lo vendido es un concepto deducible, aunado a la mecánica que deberá utilizarse para valuar los inventarios, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

Del anterior análisis se advierte que, si bien podría parecer complejo el procedimiento para determinar el concepto deducible denominado ***"costo de lo vendido"***, mismo que incide sobre la base del impuesto sobre la renta, no menos cierto es que tal situación podría no implicar automáticamente que se considere inconstitucional la norma.

Debe decirse, en un primer término, que las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no siempre ocasiona su inconstitucionalidad; sin embargo, si no es posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

norma vulnera la Constitución Federal, puesto que aun cuando toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, el ordenamiento jurídico no puede exigirlos si no atina a decir —en términos generales— quién lo debe hacer, por qué motivo y en qué medida.

Ahora bien, en este caso se considera que los problemas interpretativos no son invencibles, pues si bien el concepto de referencia es complejo, en realidad, es perfectamente determinable por medio de una interpretación sistemática de las disposiciones que rigen el concepto de deducción en comento previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para ello, debe atenderse a las características del sistema de deducción delimitado en la ley de la materia, el cual tiene como propósito la determinación adecuada del costo que debe disminuirse de los ingresos acumulables, a fin de calcular la renta susceptible de ser gravada, considerando que, para tal finalidad, el esquema referido parte de la premisa de que la producción, así como la compra y venta de mercancías son actividades realizadas por las empresas, a las cuales es inherente el potencial para la generación de ingresos de los causantes del tributo.

Bajo esta perspectiva, los diversos requisitos y lineamientos establecidos en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, buscan evitar que la realización de erogaciones vinculadas con bienes producidos o adquiridos en un determinado ejercicio, *y que aún se encuentren en existencias al final de dicho período,* no sean tomadas en cuenta dentro del costo de ventas que corresponde a los bienes *ya enajenados* y, por ende, *que*

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

no repercutan en la utilidad fiscal de un ejercicio en el que el ingreso no ha sido reconocido.

Pues bien, para poder determinar qué debe entenderse por costo de lo vendido deducible, debe atenerse a lo siguiente: considerando la naturaleza del impuesto sobre la renta, al concepto *renta* como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del período, se tomarán en cuenta las existencias restantes, mismas que igualmente serán valuadas para determinar su costo. La diferencia entre ambos valores, adicionado a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible.

Como puede observarse, así precisado el sentido del concepto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el mismo no viola la garantía de legalidad tributaria, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente el concepto de costo de lo vendido y alterar arbitrariamente la base gravable del gravamen sino que únicamente se limitará a efectuar el cálculo establecido en estos términos por la propia ley.

En efecto, el costo de lo vendido depende de elementos objetivos que se desprenden de la propia ley y que pueden ser claramente determinados por el causante, de tal suerte que tanto éste como la autoridad hacendaria se ven limitados a efectuar un cálculo con resultado único, por lo que no existe margen para discrecionalidad, principalmente de parte de esta última.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Conforme a lo dicho, el causante podrá conocer, en todos los casos, con antelación a su operación económica, el contenido de la deducción que en cada caso le corresponderá por concepto de costo de lo vendido, con lo cual queda a salvo la seguridad jurídica tributaria.

En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de legalidad tributaria, en la medida en la que, aun cuando no existe una disposición legal que explícitamente delimite cómo debe calcularse el costo de lo vendido deducible, dicho concepto —y la operación aritmética correspondiente— no pueden ser entendidos sino en los términos descritos en los párrafos que anteceden, los cuales se desprenden de la propia naturaleza del impuesto, así como de las características del sistema de deducción en estudio, delimitados en las propias del Impuesto sobre la Renta.

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

> **“3.4.16.** Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.
Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos."
"3.4.17. Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:
Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.
El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio de 2005 y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio".

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

Bajo esta perspectiva, se considera que en los preceptos jurídicos relativos se prevé el mecanismo de deducción correspondiente, el que debe observarse tanto por el contribuyente,

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

como por parte de la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal.

No es óbice a la conclusión que antecede, que algunos de los elementos que integran el procedimiento para la determinación de este concepto deducible se acuda, como técnica auxiliar a cuestiones contables de una empresa, puesto que:

- **La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio**, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.

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

En este tenor, la obligación de que una empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que las personas que desempeñen esa actividad deben tener conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción *"Del costo de lo vendido",* evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y además con el objeto esencial de que cuando se determine el monto al que asciende la deducción del costo en ventas, se establezca objetivamente y de acuerdo a la realidad económica en que se encuentre la empresa, atendiendo a la verdadera capacidad administrativa del sujeto pasivo en la realización del hecho imponible.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

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

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

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

En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido permite a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que permite concluir que los causantes del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuentan con una mayor capacidad

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

administrativa, y por tanto, no le son ajenos los conceptos relativos al costo de ventas.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que devienen **infundadas** las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de legalidad tributaria, en lo que se refiere a la aludida indefinición en torno a la determinación del costo de lo vendido deducible.

1.2. Adicionalmente, la recurrente había planteado que se vulnera la mencionada garantía constitucional, **al no definirse una serie de conceptos propios de la técnica contable,** como se ilustra con lo relativo a los sistemas “de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados”, o bien “el sistema de costeo directo con base en costos históricos”; asimismo, la impetrante de garantías había sostenido que la legislación no define debidamente los métodos o elementos que deben considerarse para determinar el costo de lo vendido, como acontece propiamente con los métodos “primeras entradas primeras salidas”, “últimas entradas primeras salidas”, “costo identificado”, “costo promedio” y “detallista”, todos ellos contemplados por el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dichos argumentos fueron atendidos por el juzgador A quo, el cual efectuó una remisión a los boletines en los que constan los principios de contabilidad generalmente aceptados, circunstancia esta con la cual la recurrente manifiesta su inconformidad en vía de agravio.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Previamente al análisis de los planteamientos que hace valer la promovente del juicio de garantías, ahora recurrente, se considera conveniente destacar que las deducciones en materia fiscal, concretamente, en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las personas morales del régimen general, son aquéllas denominadas por la doctrina como "controlables", mismas en las que la deducibilidad depende del cumplimiento de ciertas normas o formalidades que corresponde a la administración de la empresa vigilar que invariablemente se cumplan; así, este tipo de conceptos pueden no ser deducibles si falta alguno de los requisitos señalados por la ley o la autoridad administrativa mediante reglas de carácter general.

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

Conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de determinar la base gravable, tales como el costo de lo vendido, los gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito, entre otros[16].

---

[16] El numeral en comento prevé lo siguiente:

"Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

Expuesto lo anterior, procede el análisis del problema de constitucionalidad planteado, tomando en cuenta el contenido y

---

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

IV. Las inversiones.

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

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

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

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

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

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

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley**”**.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

alcance de la garantía de legalidad en materia tributaria, en los términos en los que ha sido desarrollada en la presente ejecutoria, al tenor de las tesis de jurisprudencia de rubros "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"[17] e "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY"[18].

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

Bajo esta perspectiva, es indudable el carácter esencial que como elemento del tributo reviste la base gravable, por el papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de

---

[17] Tesis de jurisprudencia de contenido, datos de identificación y localización que se informa en las referencias 10 y 13.

[18] Tesis de jurisprudencia de contenido, datos de identificación y localización que se detalla en las referencias 11 y 14.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

la obligación tributaria en general, razón por la cual constituye un elemento al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, esto es, debe ser regulado por una ley expedida por el Congreso de la Unión, tal y como se desprende de la tesis aislada P. CXLVIII/97, de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY"[19], a la cual ya se ha hecho referencia en esta ejecutoria.

Como se advierte de la tesis aislada a la que se ha hecho alusión, en la ley deben estar previstos los elementos esenciales del tributo, en debida observancia al principio de legalidad, siendo posible que a su vez el ordenamiento jurídico encomiende a la autoridad fiscal o a alguna otra de carácter administrativo, la fijación de uno o más componentes de la base imponible, siempre y cuando en la propia disposición legal se establezcan con precisión los lineamientos que delimitarán el margen de actuación de aquéllos, con la finalidad de proporcionar certeza jurídica al gobernado respecto de la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate.

En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, también es jurídicamente correcto que la letra de la norma primaria pueda depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la

[19] Tesis aislada del Pleno de este Tribunal Constitucional cuyo contenido y demás datos de identificación se mencionan en la referencia 15 de esta resolución.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio de referencia en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 111/2000, compartida por esta Primera Sala, de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL"[20].

En este orden de ideas, la falta de regulación sobre el mecanismo que permita a la autoridad respectiva la obtención del componente o componentes de la base gravable, no origina por sí mismo, la vulneración al principio de legalidad tributaria, ya que puede

[20] Tesis de jurisprudencia visible en la página 392, tomo XII, diciembre de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, cuyo texto es el siguiente: "Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ocurrir que la actividad encomendada al órgano estatal se reduzca a la constatación de datos o indicadores económicos y financieros cuya naturaleza es estrictamente técnica, resultando aplicable la tesis aislada 2a. CLXX/2002, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, compartida por esta Primera, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA"[21].

---

[21] Tesis aislada que se localiza en la página 281, tomo XVI, diciembre de 2002, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, cuyo texto establece lo siguiente: "Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación, de especial relevancia resulta distinguir si la actividad encomendada al respectivo órgano del Estado se limita a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria. En la primera hipótesis, que acontece cuando el legislador establece que un órgano técnico obtendrá el valor que revele en un momento específico a cuánto asciende una variable económica, debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a levantar de la realidad económica ese valor, lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad. En cambio, en la segunda hipótesis antes precisada, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio tributario de legalidad, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Inclusive, resulta conveniente tomar en cuenta lo sostenido en una de las ejecutorias que dio lugar a la tesis referida en último término, correspondiente al amparo en revisión 425/2001, fallado en sesión de dieciséis de agosto de dos mil dos, particularmente lo que a continuación se transcribe:

> "Ahora bien, en abono a lo anterior, conviene señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República ha sostenido que ésta implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.
> […]
> En este contexto, cabe agregar que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria, es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.
> En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean la respectiva liquidación tributaria, resulta necesario que la autoridad

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

administrativa cuantifique el valor de la base gravable, para acatar el principio de legalidad tributaria será necesario que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma que no quede lugar para su actuación arbitraria.

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

determine la afectación patrimonial que una contribución representa para los gobernados.

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

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

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

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE) […]'.

'ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL […]'.

Como se advierte de las tesis jurisprudenciales antes transcritas, esta Suprema Corte de Justicia ha estimado que tratándose de los valores del Índice Nacional de Precios al Consumidor, en virtud de que los mismos son cuantificados por un órgano técnico del Estado, para acatar el principio de legalidad tributaria resulta necesario que se establezca en un acto formal y materialmente legislativo cuál es el procedimiento que debe seguir la autoridad para comparar los valores observados en diferentes momentos en el tiempo; sin embargo, tales criterios no resultan aplicables respecto del procedimiento para obtener el precio estimado de las mercancías a importar, ya que, por una parte, la actividad que para tal fin desarrolla el órgano técnico se limita a levantar, como su nombre lo indica, un valor que el mercado refleja en un momento preciso, sin necesidad de realizar comparaciones de valores reflejados a lo largo del tiempo.

En tal virtud, la circunstancia de que el legislador no haya establecido qué procedimiento debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para calcular los precios estimados de las mercancías que se importen al territorio nacional, los que sirven para la aplicación del sistema de depósitos en cuentas aduaneras de garantía y no trascienden en manera alguna a la base gravable del impuesto a la importación, no conlleva una violación al principio de legalidad tributaria, pues para obtener dichos valores la referida autoridad administrativa debe limitarse a recoger del mercado, atendiendo a los métodos estadísticos idóneos, el valor que corresponde a la mercancía respectiva y, en todo caso, la posibilidad de que se incurra en un incorrecto levantamiento de datos constituye una cuestión de indebida aplicación de la ley que se traduce en una violación a los derechos

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> fundamentales garantizados en el artículo 16 constitucional, pero no al principio tributario de legalidad tutelado en el diverso 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental ni a la reserva de ley que dicho principio conlleva.”

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

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

La conclusión que antecede es corroborada por los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal, en sesión privada de treinta de mayo de dos mil cinco, de los cuales derivaron las tesis aisladas números XLII/2006 y XLIII/2006, cuyo rubro y texto son los siguientes:

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley"[22].

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de

[22] Tesis aislada número P. XLII/2006, establecida por el Pleno de este Alto Tribunal, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que en una norma transitoria de una ley puede válidamente contenerse una contribución o sus elementos esenciales, porque forma parte integrante de aquélla y no puede ser considerada como ajena o de distinta naturaleza o jerarquía, sin que en estos supuestos se vulnere el referido principio constitucional, ya que la técnica legislativa empleada no hace por sí sola inconstitucional a la disposición transitoria, salvo que en la ley no se regulen todos los elementos esenciales del tributo respectivo"[23].

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

A la luz de las consideraciones precedentes, corresponde analizar los preceptos jurídicos que se relacionan con el sistema de deducción denominado *"Del costo de lo vendido",* previsto en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I, 86, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Tercero, fracciones IV y IX —en lo conducente—, del decreto

[23] Tesis aislada P. XLIII/2006, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 13.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

legislativo reclamado, normas vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, en relación con el artículo 10 del mismo ordenamiento jurídico, numerales que establecen lo que a continuación se transcribe —excepción guardada de los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que ya han sido incorporados en la presente resolución y que se omiten, en obvio de repeticiones—:

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy."
>
> **"Artículo Tercero.** En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente: […]
> IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. […] Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.
> […]
> IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valuar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.
> El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables."

Como puede observarse de lo anterior, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar la utilidad fiscal y —por ende, tras la disminución de las pérdidas pendientes de amortizar— el resultado fiscal, entre otras cosas, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

autorizadas por la ley; en tal virtud, las deducciones constituyen un componente o elemento de la base gravable del tributo en comento; por otra parte, el artículo 29, fracción II y demás disposiciones del mismo ordenamiento jurídico, prevén que uno de los conceptos deducibles que se considerará para determinar la base gravable del impuesto en cuestión será: *"el costo de lo vendido"*, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

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

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

En estos términos, de una interpretación sistemática de lo dispuesto en los artículos 45-A, 45-B, 45-C y Tercero, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible advertir que, al señalarse que el inventario físico de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, servirá de base para los subsecuentes y, al propio tiempo, se establece que debe considerarse el ***"costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las integren el inventario final",*** y

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

demás elementos que deberán tomarse en cuenta, la deducción en comento, conforme al ordenamiento jurídico antes citado, se determina de la siguiente manera:

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

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

> **"3.4.16.** Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.
> Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos."
>
> **"3.4.17.** Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:
Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.
El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio de 2005 y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio."

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

d) El artículo 45-E se refiere a aquéllos que lleven a cabo operaciones de venta a plazos o arrendamientos financieros y decidan acumular como ingreso del ejercicio los pagos cobrados o la parte exigible en el mismo[24].

---

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

"3.4.23. Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 18, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del ISR, hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero transitorio citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan."

"3.4.24. Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 que realicen enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la Ley del ISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.

II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- Costo identificado.
- Costo promedio.
- Detallista[25].

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

d) El **artículo 45-I** señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (bienes accesorios de la prestación del servicio)[26].

---

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

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

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

"3.4.20. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, según

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

A este respecto cabe señalar que el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, prevé en qué consiste el sistema de control de inventarios a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar que el mismo "consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios"[27].

---

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

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

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

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

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

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

[27] El numeral de referencia dispone textualmente lo siguiente, en la parte que interesa:

"Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas: […]

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros."

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

7° Por lo que se refiere al **artículo Tercero, fracciones IV y IX,** del decreto legislativo reclamado, puede apreciarse lo siguiente:

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

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

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones que regulan el sistema de deducción denominado ***"del costo de lo vendido"***, en síntesis, establecen: los sujetos a los que se refiere el sistema; cómo se determinará el costo de lo vendido susceptible de deducción; los

---

"3.4.21. Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con la fracción V del artículo 45-G de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:

I. Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.

II. Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma."

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

sistemas bajo los cuales los contribuyentes deberán determinar el costo de lo vendido, a saber: de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el de costeo directo sobre la base de costos históricos; cuándo se aplicará la deducción respectiva, esto es, en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven por la enajenación de los bienes de que se trate; los elementos que considerarán los contribuyentes, para determinar el costo de lo vendido; el sistema que deberá aplicarse para el control de inventarios (Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación); los métodos de valuación de inventarios; el periodo durante el cual, el contribuyente, debe aplicar el mismo procedimiento para determinar el costo de lo vendido, así como el método de valuación de inventarios que elija.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

1°. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.

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

En este tenor, cabe reiterar que la obligación de que la empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que quienes llevan a cabo aquél control, tienen conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

De esta forma, la Norma de Información Financiera A-1, denominada *"estructura de las normas de información financiera"*, vigente a partir del primero de enero de dos mil seis, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera —de la cual son antecedentes los boletines en los que se enuncian los principios de contabilidad generalmente aceptados—, en los párrafos números 3 y 4 señalan:

> "La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.
> La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros."

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

fiscal y el contribuyente se encontraban previstos en el Boletín C-4 **“Inventarios”**, de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, mismo que, por su trascendencia, se transcribe a continuación, en la parte que interesa:

> “C-4. INVENTARIOS.
> Introducción.
> (1) En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.
> (2) Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los de éste, tomaron muy en cuenta conceptos expresados en el boletín del ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’ que se reproducen a continuación.
> Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.
> Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses.
> […] considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto.
> Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad.
> (3) Innumerables comentarios se recibieron en la Comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín de Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costo directo.
> (4) Nuestro grupo, orientado por los conceptos del ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’ y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados y considerando

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del Costo Directo.

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

Alcance del Boletín.

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

Concepto.

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

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

Reglas de valuación.

Antecedentes.

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

Periodo contable.- […] Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren: […] En términos generales, los costos y gastos deben identificarse

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Realización.- […] Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados (A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos. (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Valor histórico original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente […].

Consistencia. Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo […].

Costo.

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

Materia prima y materiales.

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

Mercancías en tránsito.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

Anticipos a proveedores.

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

Costo de producción.

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

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

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

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

c) Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc., por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

Producción en proceso.

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

Artículos terminados.

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

Sistema de Valuación.

(18) En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los sistemas se refieren a: (1) costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que éstos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca y (2) costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

(19) Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias las empresas pueden obtener información mas acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

medio de costo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que se explican posteriormente.

Costo absorbente.

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

Costeo directo.

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

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

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

(24) Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

Costos históricos y predeterminados.

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

Costos históricos.

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

Costos predeterminados.

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

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

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

Métodos de valuación.

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

Costo identificado.

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

Costo promedio.

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

Primeras entradas primeras salidas.

(31) El método ‘PEPS’ se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

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

(33) A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

Últimas entradas primeras salidas.

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

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

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

Detallistas.

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

(38) Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

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

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

a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
b) Agrupación de artículos homogéneos.
c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Selección del sistema o método.

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

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

Modificaciones a la Regla de valuación.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

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

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

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

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

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

[…]

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

(51) Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

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

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

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

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

Reglas de Presentación.

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

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

Importancia relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles a ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Consistencia. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evaluación y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

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

(58) En virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método a que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

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

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

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

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

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

(61) Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

o si éstos han sido ofrecidos en garantía, reverenciándolos con el pasivo correspondiente.

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

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

Del Boletín C-4 se desprende lo siguiente:

- Cómo se determina el importe del costo de ventas o costo de adquisición de la mercancía entregada en venta: sumando el importe del ***"inventario inicial"*** más el importe de las ***"compras netas"*** y restando a esta suma ***"el inventario final de mercancías"*** (punto número 10).
- Sistemas que se utilizan para la determinación del costo de ventas o costo de adquisición: costeo absorbente, costeo directo, costos históricos y predeterminados, cuáles son los gastos fijos y variables (puntos números 20 a 27).

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

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

- La importancia de que una vez que la empresa seleccione el sistema de determinación del costo de lo vendido y método de valuación que más se adecue a sus características, aquéllos sean aplicados en forma consistente, es decir, que permanezcan

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

en el tiempo y, asimismo señala cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación con el ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa (puntos números 9, 41, 42, 56 y 60).

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

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

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

financiera en beneficio de la empresa —administración, planeación, dirección, control y recursos financieros—.

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

Por tanto, con base en lo expuesto, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el sistema de deducción “Del costo de lo vendido”, previsto en diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, no transgrede el principio tributario de legalidad, que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que, como quedó asentado en las tesis y ejecutorias previamente referidas, el debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta aspira a ser la expresión de fidelidad y exactitud de la cuantificación del hecho imponible en mayor o menor medida, situación que en la especie explica que tratándose de la deducción ***"Del costo de lo vendido",*** el legislador en los preceptos jurídicos que lo establecen aspire que la determinación de esa deducción refleje la situación real del sujeto pasivo, así como su capacidad contributiva, para lo cual, se auxilia, en general, de la técnica contable, integrada por una serie de normas y principios financieros, cuya aplicación y observancia es obligatoria para las personas que emiten esa clase de información, ello bajo la premisa fundamental de que por disposición legal constituye un deber de las empresas llevar contabilidad.

En ese sentido, la circunstancia de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contenga la definición legal de algunos conceptos, ni se establezca pormenorizadamente los procedimientos a

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

En tal virtud, al prever la ley de la materia los sujetos, la forma de determinar la deducción, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, es inconcuso que en el ordenamiento jurídico se establecen los diversos lineamientos que deben observarse para aplicar la deducción denominada *"Del costo de lo vendido",* sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos, ya que como se ha mencionado, éstos corresponden a una ciencia cuyo alcance y conocimiento genérico corresponde a la disciplina contable, de ahí que basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas.

Adicionalmente, y en específico por lo que hace a los métodos de valuación contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario destacar que los procedimientos que se mencionan en dicho

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ordenamiento, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 113/99, de rubro "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE"[28].

Asimismo, conviene tomar en cuenta que —tal y como se sostuvo en el apartado que antecede— el sistema de deducción de compras, vigente durante los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro, consiste en que el monto pagado por las mercancías, bienes y servicios, se realiza en el momento en que se adquieren o se prestan dichos servicios. En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido permite a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que permite presumir que los causantes del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

cuentan con una mayor capacidad administrativa, y por tanto, no le son ajenos los conceptos relativos al costo de ventas.

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

En tal virtud, tomando en cuenta que el mecanismo del costo de lo vendido no es desconocido para los causantes, al utilizarse cotidianamente para efectos financieros e, inclusive, servir de base para determinar la utilidad contable —que es aquélla que finalmente se distribuye—, por tanto, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica contable, puesto que debe tomarse en cuenta que las normas, reglas y principios que integran esa materia son de observancia obligatoria para las personas que realizan esta profesión, las cuales por la dinámica que implica la contabilidad requieren de una actualización permanente y conocimiento de los cambios experimentados en el entorno bajo el cual se desarrolla la actividad empresarial, ya que indudablemente el legislador para implementar el sistema de deducción en comento ha pretendido conjugar la seguridad jurídica del contribuyente y los avances de la técnica contable.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Justicia de la Nación, de rubro: “ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS”[29].

Finalmente, la conclusión que antecede no implica, de ninguna manera, desconocer que pudiera resultar compleja la mecánica para determinar el costo de lo vendido deducible en el ejercicio fiscal de que se trate, al no definir la Ley del Impuesto sobre la Renta ciertos conceptos; sin embargo, esta eventualidad no puede atribuirse a un quebrantamiento del principio de legalidad tributaria o considerar que una ley es inconstitucional, puesto que tal situación no depende de los vicios en la redacción e imprecisión de términos en que el legislador ordinario pueda incurrir, en atención a que éste no se encuentra obligado a definir todos y cada uno de los términos que en los ordenamientos jurídicos se utilizan.

Al respecto, resulta aplicable la tesis aislada de rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL

[29] Tesis aislada P. LXXXVIII/98, del Pleno de este Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo VIII, diciembre de 1998, página 215, cuyo texto señala lo siguiente: “La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación”.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY”[30], así como la de jurisprudencia de rubro “LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR”[31], sustentadas por este Alto Tribunal.

En consecuencia, resultan **infundados** los planteamientos formulados en el agravio segundo, a través de los cuales se combaten las consideraciones sostenidas por la juzgadora de primera instancia,

---

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

[31] Tesis: 2a./J. 92/2005, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: XXII, Agosto de 2005, página 310, misma que precisa lo siguiente: “Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, ningún artículo constitucional exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en aquéllas, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional por no definir un vocablo o por irregularidad en su redacción, pues la contravención a la Carta Magna se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, de los artículos 14, 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.”

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

insistiendo en la inconstitucionalidad de las normas que regulan el sistema de deducción denominado “Del costo de lo vendido”.

Dicha conclusión no es afectada por lo argumentado en el sentido de que el entendimiento de las disposiciones de los boletines —hoy normas de información financiera— puede no ser homogéneo entre los contribuyentes, dado que dicha circunstancia es una eventualidad y, en todo caso, se trata de un planteamiento hipotético, mismo que resulta inoperante, dada su ineficacia para controvertir la constitucionalidad de una disposición general.

1.3. Finalmente, en lo que se refiere a los temas en los que se aduce violación a la garantía de legalidad tributaria, la parte quejosa sostiene que la juzgadora de primera instancia se equivocó al negar el amparo, en razón de que —tal y como se había hecho valer en la demanda de garantías— las remisiones efectuadas por la Ley a disposiciones reglamentarias acarrearían la inconstitucionalidad de la norma, dada la omisión en que incurrió el Ejecutivo, al no expedir el Reglamento que complemente las disposiciones legales reclamadas.

En efecto, en la demanda de amparo, se había sostenido la inconstitucionalidad de los artículos 45-A, 45-D, 45-F y 45-G, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalando que resultarían violatorios del principio tributario de legalidad, al remitir al Reglamento de la Ley. Al respecto, debe tomarse en cuenta que los numerales de referencia efectúan tal remisión a fin de posibilitar lo siguiente:

- Aplicar el sistema de costeo directo con base en costos históricos;

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

- La forma en la que los residentes en el extranjero podrán implementar el sistema de deducción del costo de lo vendido;
- Establecer el procedimiento que debe utilizarse para variar el método de valuación utilizado para determinar el costo de lo vendido;
- Conocer las facilidades administrativas para no identificar los porcentajes de deducción de costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

El argumento planteado por la ahora recurrente se basa en que, al ser la deducción un elemento que incide en la base gravable del tributo, su regulación debe estar prevista en la ley, motivo por el cual no es posible que se remita a las disposiciones reglamentarias para la observancia de determinados requisitos; adicionalmente, se hizo valer el que, a la fecha de presentación de la demanda, no se hubiere emitido alguna disposición reglamentaria en ese sentido.

A juicio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el argumento jurídico hecho valer en vía de agravio es infundado, de conformidad con las siguientes anotaciones.

En reiteradas ocasiones esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio relativo a que el Presidente de la República, en ejercicio de la potestad que le concede la fracción I del artículo 89 constitucional, para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, está autorizado para expedir disposiciones reglamentarias que tengan por objeto hacer posible la aplicación de las normas jurídicas contenidas en esos ordenamientos jurídicos, desarrollándolos y complementándolos a fin de asegurar su cumplimiento.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Estas normas reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a aquéllas expedidas por el Congreso de la Unión —toda vez que reúnen las características de ser generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria—, se distinguen de éstas básicamente, por definición, por dos razones fundamentales, a saber:

1. La ley emana normalmente del Poder Legislativo, mientras que las normas reglamentarias provienen del Poder Ejecutivo a quien se le encomienda la tarea de procurar la debida aplicación y, por tanto, ejecución de la mencionada en primer término.

2. La ley puede existir y tener plena validez sin que haya un reglamento de la misma, sin embargo, las disposiciones reglamentarias a estudio, suponen la preexistencia de una ley cuyos preceptos desarrolla y a los cuales están subordinadas.

La primer diferencia señalada depende del órgano que expide una y las otras, ya que obedece a la diversa competencia del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo, es decir, a una razón extrínseca relacionada con el autor del acto, esto es, a una razón de carácter formal; asimismo, la segunda distinción de las precisadas con antelación entre la ley y las normas reglamentarias, atañe concretamente a que estas últimas únicamente pueden regular determinada clase de situaciones, en tanto que la primera no se encuentra limitada en tal sentido, motivo por el cual la diferencia en comento no atañe a la naturaleza jurídica de ambas normas, sino a consideraciones meramente formales.

En efecto, es indudable que existen materias que pueden ser objeto de la ley y no de reglamentos, lo cual permite hacer una diferencia entre el contenido de las disposiciones que integran cada

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

uno de esos ordenamientos jurídicos, pues la potestad reglamentaria en estudio se rige por dos principios fundamentales denominados de ***"la reserva de la ley"*** y el de ***"la preferencia o primacía de la ley"***.

El principio de ***"la reserva de la ley"***, se refiere a que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley, por tanto, el reglamento no puede abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

El segundo principio de ***"la preferencia o primacía de la ley"***, consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento, luego, la materia a que se refieren las normas reglamentarias si bien no pueden contradecir el espíritu de la ley que contiene las normas primarias relativas, sí es posible que desarrollen, complementen o detallen las disposiciones de la ley que precede.

Al respecto, la Segunda Sala de este Alto Tribunal ha sostenido la tesis de jurisprudencia 2a./J. 84/98, de rubro "FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 DE LA CONSTITUCIÓN"[32], la 2a./J. 29/99, de rubro "FACULTAD REGLAMENTARIA DEL

[32] Tesis de jurisprudencia número 2a./J. 84/98, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, diciembre de 1998, página 393, cuyo texto se transcribe a continuación: "La facultad reglamentaria que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal otorga al Ejecutivo de la Unión para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puede ser ejercida mediante distintos actos y en diversos momentos, según lo ameriten las circunstancias, sin más límite que el de no rebasar ni contravenir las disposiciones que se reglamenten. Por tanto, no es forzoso que se ejerza tal facultad en un solo acto, porque ello implicaría una restricción no consignada en el precepto constitucional".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN”[33], así como la número 2a./J. 47/95, de rubro “FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES”[34], todas ellas compartidas por esta Primera Sala.

Las diferencias que por aplicación de los dos principios enunciados pueden encontrarse en el contenido de las leyes y de los reglamentos, no implican —como se dijo con anterioridad—, una diversidad en la naturaleza jurídica de unas y otras, puesto que simplemente obedecen a razones de carácter formal, consistentes en que el Poder Legislativo y el Ejecutivo tienen diferentes competencias.

De conformidad con las precedentes anotaciones, es dable concluir que el reglamento es un acto materialmente legislativo llevado a cabo por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad que

---

[33] Tesis 2a./J. 29/99, establecida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IX, abril de 1999, página 70, cuyo texto se transcribe a continuación: “Según ha sostenido este Alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirlas no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida”.

[34] Tesis de jurisprudencia 2a./J. 47/95, establecida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, septiembre de 1995, página 293, cuyo texto se transcribe a continuación: “Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante, en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación”.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

le concede la Constitución Federal, cuyo objetivo consiste en desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor aplicación, lo cual se justifica plenamente desde el punto de vista práctico porque mediante el uso de la facultad citada, es posible que la legislación pueda adaptarse oportunamente a las circunstancias cambiantes y necesidades sociales del país.

En esta tesitura, sería incorrecto menospreciar la importancia de disposiciones reglamentarias con las características mencionadas, por cuanto que, aun estando subordinadas a la ley, tienen un campo de acción relativamente amplio y pueden desarrollar el texto legal en cierta medida, especialmente cuando la ley sólo consagra las normas fundamentales; motivo por el cual se admite que, por vía reglamentaria, puedan establecerse formalidades o requisitos no previstos en la ley, pero necesarios para asegurar su cumplimiento y siempre de acuerdo a la voluntad legislativa.

De acuerdo a lo expuesto destaca que el orden tributario o fiscal no queda relevado del cumplimiento y observancia de los principios que rigen la potestad reglamentaria concedida al Ejecutivo Federal, tan es así que la Constitución Federal en determinada materia reserva en forma expresa la facultad del Congreso de la Unión para tal efecto y, por exclusión, prohíbe al reglamento ocuparse de tales cuestiones.

Una de las manifestaciones de lo precedente —principio de reserva de la ley— deriva de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, al que ya se ha hecho referencia. Conforme al mandato de dicho numeral, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado criterio jurisprudencial en el sentido de que en materia tributaria los contribuyentes únicamente deben cumplir con la obligaciones que las propias leyes fiscales establezcan, en

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

consecuencia, los elementos de las contribuciones respectivas también deben estar previstos en aquéllas, según puede constatarse de la lectura de las tesis de jurisprudencia de rubros “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”[35] e “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”[36], previamente citadas en la presente ejecutoria.

Con base en lo anterior, el tributo debe establecerse en una ley y, por ende, también sus elementos materiales y temporales, tales como: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, pues su regulación pertenece al Poder Legislativo, único con potestad para el establecimiento de contribuciones; así en este caso, conforme al principio que norma la facultad reglamentaria denominado de ***“reserva legal”***, el Poder Ejecutivo no puede intervenir en estas cuestiones.

Ahora bien, con base en lo expuesto, no es posible concederle la razón a la recurrente cuando afirma que tratándose de la deducción correspondiente al denominado ***“costo de lo vendido”*** sea inconstitucional la circunstancia de que la ley de la materia remita a disposiciones reglamentarias para la aplicación del sistema de costeo directo con base en costos históricos, cambiar el procedimiento de determinación de la deducción respectiva, o bien, para no identificar los porcentajes de deducción de costo respecto de compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

---

[35] Tesis de jurisprudencia de la que se informa en las referencias 11, 14 y 18 de la presente resolución.

[36] Tesis de jurisprudencia a la que se hace alusión en las referencias 10, 13 y 17 de la presente resolución.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Lo precedente se considera de esa manera, en virtud de que, si bien uno de los elementos que integran la base gravable del impuesto sobre la renta lo es el concepto de deducción ***"costo de lo vendido"***, lo cierto es que —tal y como se ha señalado con antelación en la presente ejecutoria— su regulación, en lo general, se encuentra prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta y, únicamente, autoriza que las disposiciones reglamentarias desarrollen el texto legal estableciendo las formalidades o requisitos para asegurar su cumplimiento de acuerdo a la voluntad legislativa.

Así, no es violatorio del principio tributario de legalidad la circunstancia de que, una vez que se prevea en la ley que emana del Congreso de la Unión un concepto deducible, se encomiende al Poder Ejecutivo la tarea de procurar, mediante la emisión de disposiciones reglamentarias, la debida aplicación y, por tanto, ejecución de la mencionada en primer término, en el entendido de que dichas disposiciones reglamentarias no pueden contradecir el espíritu de las normas primarias de las cuales derivan, pero que sí es posible que desarrollen, complementen o detallen su contenido.

En este tenor, los planteamientos de inconstitucionalidad de los artículos 45-A, 45-D, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco son infundados.

Por otra parte, es igualmente infundado lo argumentado en contra de las consideraciones del juzgador de primera instancia, en las que se sostuvo que resultan inoperantes los planteamientos en los que se aduce la inconstitucionalidad de la omisión atribuida al Poder

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Ejecutivo, al no emitir las disposiciones reglamentarias a que se refieren dichos numerales.

Los argumentos manifestados en vía de agravio resultan infundados en razón de que este Alto Tribunal coincide con el juez A quo —si bien por razones diversas— en considerar inoperante la alegación relativa a que se transgrede el principio de legalidad porque no se habrían expedido las disposiciones reglamentarias a que se hace alusión en los artículos 45-A, 45-D, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se combaten.

En efecto, como puede apreciarse de lo anterior, el argumento de mérito versa sobre una omisión por parte del Ejecutivo Federal de emitir disposiciones reglamentarias, respecto del cual no es posible conceder la protección de la Justicia Federal, en virtud de que ello implicaría obligar a la autoridad a reparar la abstención en que habría incurrido, es decir, a emitir las disposiciones referidas, lo cual a su vez se traduciría en pretender dar efectos generales a la ejecutoria correspondiente, mediante la creación de reglas de carácter general, abstracto y permanente, que vincularían no sólo al promovente del juicio de garantías y a las autoridades responsables, sino a todos los gobernados y autoridades que tengan relación con las normas creadas, situación que resultaría apartada del principio de relatividad que rige a las sentencias de amparo y que señala que los fallos que se dicten en esta materia sólo se ocupará de los individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso concreto sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

A mayor abundamiento, es menester destacar que, si como acontece en la especie, aún no se habían expedido las disposiciones reglamentarias a que hacen referencia los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente exclusivamente debe observar lo que señala la ley de la materia, sin considerar más requisitos o formalidades para su aplicación.

En tal virtud, al coincidir este Alto Tribunal con la conclusión del A quo que calificó de inoperante el planteamiento analizado, los argumentos enderezados en contra de tal calificación, resultan **infundados**.

2. En segundo término, procede el estudio de los argumentos enderezados en contra de la sentencia de primera instancia, en los que se insiste en la inconstitucionalidad del sistema general que regula el mecanismo de deducción denominado “costo de lo vendido”, por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

Primeramente, debe destacarse que la quejosa aduce que el juez A quo habría omitido el estudio de los planteamientos efectuados en relación con la garantía de proporcionalidad tributaria; específicamente, hace valer que la respuesta de dicho juzgador únicamente puede entenderse referida al sistema transitorio optativo, de lo cual desprende la supuesta incorrección del fallo de primera instancia.

Dicho planteamiento resulta **infundado**, dado que, tal y como se desprende de lo sintetizado en el considerando que antecede, el Juez de Distrito realizó un análisis exhaustivo de los argumentos de la quejosa y, en concreto, puede apreciarse que el estudio que efectuó

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

incluye razones —inclusive diversas entre sí— para negar el amparo, tanto por el sistema general —bajo una calificación de infundado—, como por el mecanismo de tránsito —en relación con los cuales se calificaron de inoperantes los conceptos de violación—.

Asimismo, esta Sala aprecia que el juzgador de primera instancia otorgó la atención debida al análisis de los planteamientos de la quejosa, dado que su respuesta incluye a las propuestas de inconstitucionalidad contenidas en los conceptos de violación tercero y cuarto —cuya omisión señala la recurrente—, en los que se planteaba la imposibilidad de efectuar la deducción que corresponde bajo el sistema de deducción del costo de lo vendido, dadas las diversas indefiniciones que apreciaba en la Ley, así como la inconstitucionalidad que derivaba del diferimiento de la deducción correspondiente a los inventarios.

En relación con el primero de dichos argumentos, el A quo sostuvo que, dado que no había prosperado el reclamo efectuado en torno a la garantía de legalidad tributaria, tampoco resultaba procedente conceder el amparo en lo que concierne al correlativo vinculado a proporcionalidad tributaria. Asimismo, en lo tocante al segundo de los mencionados planteamientos, el Juez de Distrito sostuvo que la erogación de los gastos necesarios para la producción de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial de la quejosa, pues únicamente se traduce en una disminución en su flujo de efectivo, de lo cual desprende que no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, pues se permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulan en el ejercicio, los cuales corresponden a las ventas efectuadas.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En este sentido, resulta esclarecedor el hecho de que la quejosa sostenga que el A quo incurrió en omisiones y, simultáneamente, haga valer razones que se contraponen a lo sostenido por dicho juzgador para negar el amparo, precisamente en los temas que —a su juicio— no habían sido estudiados.

En tal virtud, siendo **infundado** el planteamiento a través del cual hace valer una supuesta falta de exhaustividad por parte del Juez de Distrito, corresponde analizar los argumentos en los que se insiste en la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de ventas, en relación con la garantía de proporcionalidad tributaria, para lo cual se procederá en los términos que enseguida se describen.

Debe apreciarse que la recurrente reitera su posición en torno a la inconstitucionalidad del sistema general, considerando el momento en el que se autoriza la deducción de los inventarios bajo un sistema de costo de lo vendido, señalando que la cantidad que por dicho concepto se deduzca da lugar a la determinación de una utilidad que califica de ficticia. Conjuntamente, dicha sociedad mercantil quejosa efectúa diversos planteamientos encaminados a combatir la apreciación del A quo, en torno al sistema de deducción que se reclama.

Por razones de método, primeramente se atenderán los argumentos que objetan la constitucionalidad del sistema de deducción, a fin de que esta Sala se encuentre en condiciones de dar respuesta a los argumentos particulares que se enderezan en contra del razonar del A quo.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

2.1. En relación con la apuntada garantía constitucional, la quejosa plantea en vía de agravio su inconformidad con las consideraciones del A quo en las que sostuvo que la simple erogación realizada al momento de adquirir bienes no afecta el haber patrimonial, sino la forma en la que se integra. Al respecto, la ahora recurrente insiste en que el sistema de deducción denominado "costo de lo vendido" resulta inconstitucional, en la medida en la que se difiere el momento en el que se autoriza tomar la deducción respectiva.

A fin de estar en aptitud de dar respuesta a la problemática planteada, resulta necesario analizar el sistema de deducción del costo de ventas, tal y como es contemplado por el artículo 29, fracción II, así como por la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco.

Tal y como ha sido delineado al atender los planteamientos efectuados en relación con la garantía de legalidad, el sistema de deducción denominado **"costo de lo vendido"** implica que, al determinar la utilidad de las personas morales, los causantes podrán considerar el costo de producción o adquisición de los artículos enajenados y que generan los ingresos de las empresas en el renglón de ventas.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

En relación con este tema, se somete a la consideración de este Alto Tribunal, la aducida violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, combatiendo la respuesta formulada por el juez A quo e insistiendo en que —a juicio de la recurrente—, al no permitirse la deducción en el momento mismo de la adquisición, ello tendría como consecuencia la determinación de una utilidad que no es acorde a la capacidad contributiva de los causantes, estimando, asimismo, que el diferimiento en el reconocimiento del gasto efectuado atentaría contra la referida garantía constitucional.

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

proporcionalidad tributaria, es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de ésta.

Tal y como ha sido señalado con antelación, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

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

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacérsele por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubros "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"[37] y "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"[38]. En este mismo sentido, puede apreciarse que las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE

---

[37] Tesis de jurisprudencia P.J. 109/99, establecida en la novena época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 22, cuyo texto se transcribe a continuación: "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."

[38] Tesis de jurisprudencia número P. LXXIX/98, establecida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, correspondiente a diciembre de 1998, página 241, cuyo texto se transcribe a continuación: "La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo."

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”[39].

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

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

---

[39] Tesis de jurisprudencia número P.J. 10/2003, sentada por el Pleno de este Tribunal Constitucional, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, cuyo texto dispone lo que a continuación se cita: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro: "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO"[40].

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

"Artículo 10. […]

[40] Tesis número P.J. 52/96, establecida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se aprecia en el. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, octubre de 1996, página 101, cuyo texto dispone lo siguiente: "De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad."

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

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

En atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que la deducción del costo de lo vendido permite que el impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en atención a su capacidad contributiva.

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

Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales, la garantía de proporcionalidad tributaria implica la necesidad de que la imposición atienda a la capacidad contributiva que se refleja al valorar, tanto los conceptos que producen ingresos, así como los costos en que se incurre para su generación —las deducciones del causante—, los cuales tienen que revelar una aptitud

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

para contribuir al gasto público, presuponiéndose la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo.

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

Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos —lo cual era autorizado en el ejercicio en el que se llevara a cabo la adquisición—.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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

En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

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

Una simple revisión a los antecedentes legislativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta —misma que se tiene presente, y que puede apreciarse en las consideraciones relativas al estudio vinculado a la garantía de equidad tributaria— permite apreciar que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

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

La creación de dicho sistema, por disposición constitucional, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, por lo que se le debe reconocer a éste un espacio legítimo para definir el modelo y las

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

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

En consecuencia, apreciando que la determinación del sistema de deducción correspondiente a los contribuyentes del impuesto sobre la renta —sea el de deducción de adquisiciones, según las disposiciones vigentes hasta diciembre de dos mil cuatro, o bien, el del costo de lo vendido, vigente a partir de enero de dos mil cinco— se circunscribe en este margen de configuración del sistema tributario, este Alto Tribunal no estima inconstitucional que, en un determinado momento, el legislador pueda modificar alguno de los elementos esenciales de la contribución, su forma de cuantificación, o bien, el que los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquéllos que con anterioridad se vinculaban con las hipótesis contempladas legalmente, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.

Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de rubro “GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

TRIBUTARIA”[41], así como la aislada de esta Primera Sala de rubro “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”[42].

En tal virtud, apreciándose que el sistema del costo de ventas opera en el entendido de que las adquisiciones de mercancías no tienen una implicación en el patrimonio de los causantes —o, con mayor exactitud, el valor de adquisición no tiene un impacto como tal en la determinación de la utilidad gravable, sino como uno de los elementos del costo de ventas, deducible al momento en que se efectúa la enajenación—, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que dicho esquema permite el reconocimiento de la deducción correspondiente, y el hecho de que ello ocurra hasta el

---

[41] Tesis de jurisprudencia P./J. 38 12/89, establecida en la octava época por el Pleno de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 129, cuyo texto dispone lo siguiente: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado”.

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

momento en el que se generan los ingresos del causante, únicamente permite que la utilidad determinada bajo dicho esquema, para ser acorde a la capacidad contributiva del causante, contemple también el costo de ventas de la mercancía enajenada, no transgrediéndose, en esa medida, la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria.

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

2.2. Bajo una línea argumentativa estrechamente vinculada a la atendida en el inciso que antecede, la parte quejosa insiste en la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido —combatiendo las consideraciones respectivas sostenidas por el A quo—, estimando que se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que el mismo —a diferencia de la forma en que ocurría al deducir adquisiciones— no permitiría el reconocimiento de los gastos reales 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, es decir, que se determine una utilidad ficticia.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

En este contexto, debe hacerse notar que los argumentos que se enderezan en contra del mencionado sistema de deducción, en los que se aduce una inconformidad con el monto que puede deducir bajo el mismo, deben entenderse referidos a los artículos que regulan la forma en la que ha de integrarse la deducción que corresponde al costo de ventas, sea que se trate de contribuyentes dedicados a la compra y venta de mercancías, o bien, a otro tipo de actividades empresariales.

Al respecto, los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen lo que a continuación se transcribe:

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas."

"Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:
I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.
Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.
Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate."

Del contenido de dichos numerales, 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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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.

En cambio, 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 atención a estas consideraciones, este Alto Tribunal estima que no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que la deducción del costo de lo vendido permite que el impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en atención a su capacidad contributiva, tal y como se detalla a continuación.

En efecto, se estima que el sistema de deducción del costo de lo vendido tiene como propósito que la determinación del costo que debe disminuirse de los ingresos brutos sea adecuada y acorde a la

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

capacidad del causante, a fin de calcular la renta susceptible de ser gravada. Para tal finalidad, el esquema referido parte de la premisa de que la producción, así como la compra y venta de mercancías son actividades realizadas por las empresas, a las cuales es inherente el potencial para la generación de ingreso para los causantes del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, los diversos requisitos y lineamientos establecidos en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, buscan evitar que la realización de erogaciones vinculadas con bienes producidos o adquiridos en un determinado ejercicio, *y que aún se encuentren en existencias al final de dicho período,* no sean tomadas en cuenta dentro del costo de ventas que corresponde a los bienes *ya enajenados* y, por ende, *que no repercutan en la utilidad fiscal de un ejercicio en el que el ingreso no ha sido reconocido.*

En este contexto —y a manera de reiteración de lo sostenido al dar respuesta a los planteamientos relacionados con la aducida violación a la garantía de legalidad tributaria—, considerando la naturaleza del impuesto sobre la renta, al concepto *renta* como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del período, se tomarán en cuenta las existencias restantes, mismas que igualmente serán valuadas para determinar su costo. La diferencia entre ambos valores, adicionado a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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.

De esta manera, es claro 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.

Así, tomando en cuenta que los conceptos contemplados por el legislador coinciden con aquéllos que ordinariamente constituyen el costo de producir el ingreso en las actividades que involucran la enajenación de mercancías —sea que se trate de su comercialización directa, o bien, su producción para la posterior enajenación—, se aprecia que la utilidad que resulte de restar a los ingresos obtenidos por el causante, la deducción determinada en los términos descritos, es acorde con la potencialidad de éste para contribuir a los gastos públicos.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que permite el reconocimiento de los gastos en los que incurre una empresa para la enajenación de bienes, apreciándose que el impuesto finalmente incidirá en los ingresos que se perciben únicamente en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que devienen **infundadas** las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas a la supuesta insuficiencia del monto que se determinaría bajo el rubro de dicha deducción, en los términos en los que la misma es regulada por los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.3. Ahora bien, en torno a las consideraciones particulares que plantea la quejosa en vía de agravio, debe tomarse en cuenta lo siguiente.

A) Al combatir las consideraciones a través de las cuales el A quo sostuvo que el costo de lo vendido permite que se graven los ingresos que percibe el gobernado, generando el impuesto en la medida en la que los ingresos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes —argumento éste con el cual coincide esta Sala, tal y como ha sido descrito en términos del apartado 2.1. del presente considerando—, la recurrente llega a

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

sostener que el impuesto sobre la renta se causa únicamente cuando existe un diferencial positivo entre lo que se ingresa y lo que se gasta —circunstancia esta que, a su juicio, acontece “hasta que se recupere lo ingresado”, añadiendo que “si el patrimonio de la quejosa se mueve en impuesto sobre la renta por debajo de lo ingresado, no se puede causar el impuesto”, existiendo una pérdida fiscal—.

En esta misma línea, sostiene que el sistema del costo de lo vendido considera que se tiene ganancia al recuperar una parte de lo invertido, siendo que, en caso de que la mercancía se deprecie o ya no sea demandada por el mercado, no contaría con una modificación patrimonial positiva y, a pesar de ello, la Ley daría lugar a la determinación de un ingreso, mismo que no debería presumirse, sino constatarse. En este sentido, también manifiesta que la adquisición de inventarios constituye un gasto “que hay que amortizar para recuperar el patrimonio (en su espectro dinámico) que ya se tenía”.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dichos argumentos resultan **infundados**.

En efecto, contrariamente a lo aducido por la recurrente, la debida apreciación de la obtención de un ingreso y, en específico, de la manera en la que éste puede traducirse en una renta real y disponible, se constata en el momento en el que el causante lo percibe, vendiendo la mercancía. Es hasta este momento —es decir, hasta el ejercicio en el que se perciba el ingreso, considerando que las personas morales toman las deducciones con la declaración anual—, que se puede constatar en qué medida la compra del inventario tuvo un impacto positivo en el haber patrimonial, dado que únicamente en dichas condiciones se puede apreciar en qué medida lo percibido

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

excede a los costos —de adquisición, de producción, etcétera—, y si se obtuvo una utilidad o una pérdida.

En este contexto, lo señalado por la recurrente en el sentido de que podría darse el caso que no se venda la mercancía, o bien, que se tenga que vender a un precio menor por haber disminuido la demanda, no conlleva un impacto desfavorable para el causante *en términos de ingreso acumulable,* dado que en dichas circunstancias no se tendría ingreso o se tendría en menor medida.

Ahora bien, si los reclamos de la parte quejosa ahora recurrente han de entenderse referidos al problema que deriva de no recuperar lo que eroga en un ejercicio determinado, gastando la utilidad neta de operación, los mismos resultan infundados e inoperantes, según se describe a continuación.

Se señala que dichos planteamientos resultan **infundados**, en razón de que —tal y como lo han sostenido el juez A quo y confirmado esta Primera Sala en el presente considerando— la utilidad o pérdida se obtienen comparando el ingreso obtenido, frente al costo respectivo, tomando en cuenta —precisa, pero también únicamente— lo que un contribuyente hubiere vendido en un ejercicio determinado. Así, no puede hablarse de utilidad o de pérdida sino hasta el momento en el que se compare el costo de ciertas mercancías producidas o adquiridas, con el ingreso derivado de su venta.

Por otro lado, la calificación de **inoperante** obedece a que la quejosa ahora recurrente indebidamente estima que la utilidad fiscal de un ejercicio determinado, no lo es —no es “real”— sino hasta en tanto se permita su disminución, adicionalmente, con las adquisiciones

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

realizadas en el mismo, si con ello se pierde de vista que —bajo el sistema de deducción en estudio— únicamente pueden deducirse los costos, precisamente, “de lo vendido”.

En efecto, el planteamiento de la quejosa parte de una supuesta modificación negativa en el haber patrimonial, derivada de la adquisición de mercancías, en relación con la cual debería permitirse una compensación o recuperación, previamente a la determinación de alguna ganancia. Bajo dicha óptica, la realización de la venta sería una circunstancia esencial para la apreciación de una auténtica capacidad contributiva.

Sin embargo, debe tomarse en cuenta que ni siquiera bajo el sistema de deducción del valor de adquisiciones operaba tal mecanismo condicional para la obtención de un ingreso y para la determinación de una utilidad: la realización de la venta daba lugar a la percepción del ingreso por el monto nominal de la operación, independientemente de la posibilidad de considerar la deducción de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio.

La diferencia entre uno y otro sistema de deducción, en lo que hace a los términos en los que se percibe un ingreso, consiste en que el de valor de adquisiciones se desentiende de la mercancía que se enajena, y permite la deducción de lo adquirido, sea que se venda o se conserve al final del ejercicio; en cambio, el sistema reclamado únicamente permite la deducción, precisamente, de lo vendido, de tal manera que si se realizan adquisiciones de mercancía que se conservará al final del ejercicio, el costo respectivo no será deducible.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

No obstante, ninguno de dichos sistemas de deducción contempla la posibilidad de que, antes de acumular el ingreso o de apreciar la existencia de una utilidad o pérdida, se “compense” al causante el costo incurrido, a fin de que únicamente se acumule el excedente, en caso de existir éste.

El problema planteado por la recurrente se encamina más a combatir las condiciones de acumulación del ingreso —tomando en cuenta, principalmente, los casos en los que el precio de la venta realizada por el causante no alcanza para cubrir la erogación efectuada originalmente—, suponiendo como condición para la causación del impuesto, la existencia de un excedente del ingreso sobre el gasto.

En esta medida, considerando que la argumentación de la recurrente parte de una indebida interpretación de la Ley —a través de la cual pretende cuestionar la realidad de un ingreso efectivamente percibido, independientemente del sistema de deducción que se utilice—, dicho planteamiento debe ser considerado inoperante.

B) En estrecha vinculación con lo apuntado en el apartado que antecede, la recurrente hace valer que, en virtud de que el impuesto sobre la renta grava el aspecto dinámico de la riqueza —y no el estático, como lo hace el impuesto al activo—, el costo de lo vendido operaría si el contribuyente pudiese adquirir y enajenar inmediatamente lo adquirido, pues —según la quejosa— en ese caso se advertiría con facilidad la existencia de una utilidad.

Al efecto, la quejosa argumenta que en el nuevo sistema de costo de lo vendido no se dejaría considerar la existencia de los

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

inventarios como parte activa del haber patrimonial de la empresa; sin embargo el impuesto sobre la renta gravaría un solo "espectro" de la riqueza, ocupándose de ella en su aspecto dinámico y no en el estático como lo hace el impuesto al activo.

Asimismo, señala que en el diseño del impuesto en cuestión no opera realmente el costo de lo vendido, dado que ello sucedería si se pudiera vender inmediatamente lo adquirido, pues en ese caso se advertiría efectivamente la utilidad. Para probar su dicho, precisa lo siguiente:

> "[…] de mi patrimonio se erogó una cantidad A, que ya pertenecía al mismo, por lo que al pertenecer al mismo, significa que por su obtención ya pagó el impuesto por dicha situación, de tal forma que al venderse inmediatamente la mercancía, se tiene un aumento o modificación patrimonial positivo B, y solo B será gravado, por lo que de no ser así y gravarse el ingreso de una operación de venta menos de lo que costó (ya sea para su comercialización o su producción), se dará lugar a una BASE C, que en caso de ser menor a A, no sería B, sino una parte de A la cual ya pagó sus impuestos"[43].

Asimismo, la quejosa señala lo siguiente:

> "El costo de lo vendido también operaría en aquellos productos que con la sola venta de uno de ellos, se amortiza el gasto hecho y lo supera, tal situación confirma nuestra tesis, puesto que al venderse no solo se recupera el patrimonio A sino que se modifica y aumenta en B, de tal forma que al venderse todo solo la modificación B es gravable"[44].

[43] Dicho texto se aprecia en la foja 10 del toca en el que se actúa.

[44] El texto citado consta en la foja 11 del toca en el que se actúa.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Por lo anterior, afirma que la Ley presupone que siempre hay utilidad, pero ello no siempre acontece en la realidad.

Por otro lado, realiza una comparación del sistema actual de deducción con el anterior, señalando que en éste “los inventarios eran deducibles, por lo que el pago era diferido, hasta la comprobación de la existencia de la utilidad, desde el punto de vista dinámico de la riqueza; ahora son una deducción diferida, eran pasivo ahora son activo, pero en realidad son un gasto que hay que amortizar para recuperar el patrimonio (en su espectro *[sic]* dinámico) que ya se tenía. Por lo que si no había utilidad, no había impuesto, ahora se dice si no vendes no pagas, pero implícitamente en el sistema vigente, aunque uno no tenga modificación positiva en el haber patrimonial, hay impuesto y como consecuencia lógica, hay que pagar”.

Finalmente, concluye que el sistema no se cerciora de la existencia de un incremento positivo en el haber patrimonial, sino que lo presume, creando una “realidad ficticia” que no atiende a la capacidad contributiva del causante.

Al respecto, debe señalarse que, por lo que hace a las argumentaciones en las que se atribuyen vicios al sistema de costo de lo vendido con base en comparaciones con el régimen de deducción de adquisiciones, las mismas resultan **infundadas**.

En efecto, las condiciones imperantes en un sistema de deducción del costo de lo vendido difieren esencialmente del de deducción de adquisiciones, pero la elección de uno u otro es parte del diseño del sistema tributario cuya configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

En consecuencia, apreciando que la determinación del sistema de deducción correspondiente a los contribuyentes del impuesto sobre la renta —sea el de deducción de adquisiciones, según las disposiciones vigentes hasta diciembre de dos mil cuatro, o bien, el del costo de lo vendido, vigente a partir de enero de dos mil cinco— se circunscribe en este margen de configuración del sistema tributario, este Alto Tribunal no estima inconstitucional que, en un determinado momento, el legislador pueda modificar alguno de los elementos esenciales de la contribución, su forma de cuantificación, o bien, el que los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquéllos que con anterioridad se vinculaban con las hipótesis contempladas legalmente, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.

En este contexto, resulta claro que —con independencia de lo aducido en relación con la naturaleza particular de los impuestos sobre la renta y al activo, así como del objeto de cada contribución—, el legislador se encuentra en aptitud de gravar las manifestaciones de capacidad contributiva —sea en su aspecto “dinámico” o “estático”, según la terminología de la quejosa—, no traduciéndose ello de manera necesaria en una vulneración a la garantía constitucional de proporcionalidad.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Al respecto, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de rubro "GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA"[45].

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

Por las razones anteriores, como se anticipaba, esta Primera Sala considera que devienen infundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de

---

[45] Tesis P./J. 38 12/89, establecida en la octava época por el Tribunal Pleno, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 129, cuyo texto se transcribe a continuación: "El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, aduciendo para ello argumentos que lo tornaría desproporcional por tener prescripciones diversas a lo establecido en el derogado régimen de deducción de adquisiciones.

Por otro lado, por lo que hace a las diversas consideraciones basadas en planteamientos hipotéticos vinculados a las particulares consecuencias que tendría el sistema de deducción del costo de lo vendido en ciertos casos, las mismas resultan **inoperantes**.

Dicha calificación de inoperancia deriva de que los argumentos aducidos se sustentan en una situación de hecho que pudiera acontecer o no, esto es, en un hecho no generalizado, de realización incierta, relativo a un ejemplo casuístico ideado por la quejosa y que atendería a una situación que no acontece necesariamente en la realidad —como ocurre con la especial condición financiera bajo la cual las empresas adquieran mercancía, así como la oferta y demanda de la misma—.

Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características, es inconcuso que los argumentos que se hacen valer en contra de disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, haciendo depender la inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas —como acontece en la especie—, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir con la finalidad consistente en demostrar la violación

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

constitucional que se le atribuye y que, por la naturaleza de la ley, debe referirse a todos aquellos sujetos a los que se dirige la norma y no sólo a alguno de ellos.

Al respecto, debe precisarse que este Alto Tribunal reiteradamente ha sostenido que las leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste que se alegue la actualización de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad.

En efecto, debe apuntarse que la constitucionalidad de la regla general apuntada no puede admitir excepciones que se refieran a circunstancias particulares, tal y como se desarrolla a continuación.

A juicio de este Alto Tribunal, no resulta adecuado reclamar que la ley tributaria en todos los eventos sea un fiel retrato de la realidad y que, por lo tanto, incorpore inclusive las situaciones que ocasionalmente se aparten del curso normal de los acontecimientos. El casuismo que satisfaría esta pretensión, de seguro tendría efectos negativos en lo relativo a la eficiencia del sistema tributario. Tanto la densidad normativa y procedimental, como su administración, tienen un costo que, de extremarse, puede incluso sacrificar en una medida considerable el producto de lo recaudado.

Por consiguiente, puede concluirse que la armonización entre la justicia tributaria y la eficiencia del sistema se consigue a través de la formulación legal de los hechos imponibles que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

concretas e individuales y siempre que esto último no sea la representación inequívoca de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia legislativa.

Son aplicables a lo precedente la tesis de jurisprudencia establecida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, de rubro "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA"[46], así como la tesis aislada de esta Primera Sala, de rubro "NORMAS FISCALES. EL LEGISLADOR DEBE PREVER EN ELLAS LOS SUPUESTOS DE MAYOR PROBABILIDAD DE OCURRENCIA, NO CASOS EXCEPCIONALES"[47].

En este contexto, dado el carácter infundado e inoperante del planteamiento formulado en relación con la constitucionalidad del

---

[46] Tesis 2a./J. 88/2003, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, octubre de 2003, página 43, cuyo texto dispone lo siguiente: "Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley".

[47] Tesis aislada 1a. CCV/2005, establecida en la novena época por esta Primera Sala, apreciable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 731, cuyo texto se transcribe a continuación: "Al legislador se le debe exigir que los supuestos en los que fundamenta sus hipótesis sean aquellos que de ordinario estén asociados a una mayor probabilidad de ocurrencia, por lo que no resulta adecuado reclamar que la ley tributaria en todos los eventos sea un fiel retrato de la realidad y que, por tanto, incorpore inclusive las situaciones que ocasionalmente se aparten del curso normal de los acontecimientos. El casuismo que satisfaría esta pretensión, tendría efectos negativos en lo relativo a la eficiencia del sistema tributario, toda vez que tanto la densidad normativa y procedimental, como su administración, tienen un costo que, de extremarse, puede incluso sacrificar el producto de lo recaudado. Por consiguiente, se concluye que la armonización entre la justicia tributaria y la eficiencia del sistema se consigue a través de la formulación legal de los hechos imponibles que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones concretas e individuales, y siempre que esto último no sea la representación inequívoca de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia legislativa".

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

sistema de deducción del costo de ventas, se impone negar a la empresa quejosa la protección constitucional.

3. Finalmente, debe tomarse en cuenta que algunas de las consideraciones del juzgador de primera instancia, relacionadas con los planteamientos efectuados a través de los conceptos de violación formulados en la demanda de amparo, la parte quejosa no hizo valer agravio, motivo por el cual los razonamientos respectivos han quedado incólumes.

Dicha afirmación se refiere a las consideraciones sostenidas en relación con los siguientes planteamientos de inconstitucionalidad:

- El vinculado a la garantía de equidad tributaria, por virtud del cual se aducía que existe un trato diferenciado injustificado entre las personas morales dedicadas a las actividades empresariales consistentes en la compra y venta de mercancías, por un lado, y las personas morales dedicadas a las demás actividades empresariales, por el otro.

- Los vinculados a combatir el mecanismo transitorio aplicable en caso de no ejercer la opción a que se refieren las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto legislativo reclamado, a través de los cuales se sostuvo que resultaba inconstitucional no poder deducir el costo de los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; así como conminar a considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió antes de enero de dos mil cinco.

- Los vinculados a las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, a través de los cuales se combatían las disposiciones que regulan el mecanismo optativo de tránsito, específicamente, al sostener la inconstitucionalidad de la obligación de acumular los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; la obligación de valuarlos bajo el sistema de “primeras entradas primeras salidas”; la obligación de utilizar un método de valuación sin atender al giro o capacidad del causante; las diferencias que resultan de los distintos niveles de rotación de

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

inventarios; así como el hecho de que se otorgue un trato diferente entre quienes ejercen la opción de acumulación, y los que no lo hagan.

- Aquéllos en los que se aduce la violación al artículo 5o. constitucional, señalando que el método de valuación establecido en el mecanismo de tránsito no respeta la garantía de trabajo.

- Los vinculados a la irretroactividad de la ley, a través de los cuales se hizo valer que resulta inconstitucional el mecanismo opcional de tránsito, al conminar a revertir una deducción ya tomada, así como a levantar un inventario físico al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En relación con los planteamientos descritos, el juzgador de primera instancia formuló la respuesta respectiva, siendo el caso que la sociedad mercantil ahora recurrente omitió formular el agravio correspondiente, motivo por el cual las consideraciones del A quo prevalecen en los términos en los que fueron formuladas.

No es óbice a lo anterior el que la parte quejosa, a través del primer agravio, efectúe consideraciones encaminadas a demostrar que los inventarios no pueden constituir parte del ingreso —característica esta que parecería encaminada a combatir el régimen transitorio opcional—, dado que la propia quejosa señala en la página 7 de su recurso de revisión, lo siguiente:

> “[…] esta argumentación no se refiere a costo de lo vendido en lo tocante a la opción de acumular los inventarios al 31 de diciembre de 2004, sino a la mecánica de tal deducción diferida”.

En tal virtud, es claro que —ante la aclaración expresa de parte de la recurrente—, la argumentación correspondiente no debe ser encauzada a combatir las disposiciones del régimen de tránsito y, por

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

ende —como se anticipaba— las consideraciones del A quo han de quedar incólumes.

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

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 Modatelas, Sociedad Anónima de Capital Variable; 1215/2005, promovido por Comercializadora Kram, Sociedad Anónima de Capital Variable, bajo la ponencia del señor Ministro José Ramón Cossío Díaz; 1216/2005, promovido por Anfosa, Sociedad Anónima de Capital Variable, bajo la ponencia del señor Ministro Juan N. Silva Meza; 1415/2006, promovido por Manufactura Integral de Aguascalientes, Sociedad Anónima de Capital Variable, bajo la ponencia del señor Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo; y 1497/2005, promovido por Restaurant El Salvador, Sociedad Anónima, bajo la ponencia de la señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, en los que este Órgano Jurisdiccional declaró la inconstitucionalidad del referido artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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"[48].

> "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

[48] Tesis P./J. 6/2006 establecida por el Tribunal Pleno, novena época, apreciable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 7.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> 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"[49].

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

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

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

---

[49] Tesis P./J. 5/2006, del Pleno de este Alto Tribunal, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 9.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

- Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

- En 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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

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

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 argumenta una falta de reconocimiento a los gastos o inversiones que realiza el causante para la generación de su ingreso, sino la negativa del legislador a reconocer los efectos que la inflación podría llegar a tener sobre alguno o algunos de éstos, repercutiendo con ello en la determinación de la deducción correspondiente, la cual dejaría de ajustarse a la capacidad contributiva del causante.

Debe tomarse en cuenta que el entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de la empresa, lo cual puede inclusive tener un efecto fiscal,

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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 obtenerse en la misma 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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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 aceptar 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:

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

“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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

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

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

"Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

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

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

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

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.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

> 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

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

deducción del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

Lo anterior, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

En estas condiciones, debe apreciarse que, en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que —así como acontece con el ajuste anual por inflación— el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala determinó que tienen mérito las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, toda vez que, a pesar de que los conceptos que integran el costo sí

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

corresponden a los que deben considerarse bajo el rubro de dicha deducción, el segundo párrafo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no autoriza el reconocimiento de efectos inflacionarios, con lo cual no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.

Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente […] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación “interna” de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera más fiel el valor objetivamente estimado de los mismos; no obstante, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada 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.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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 esta 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.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

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

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

TERCERO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a SHABOT CARPETS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H y 45-I, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV y V del artículo Tercero del “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos del considerando sexto de esta ejecutoria.

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

Notifíquese; con testimonio de este fallo, vuelvan los autos al Juzgado de su origen y, en su oportunidad, archívese el expediente.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

2503-93098

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 y Presidente José Ramón Cossío Díaz (Ponente).

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA Y PONENTE

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

maArxTJcvNc2uiwOAuufMmwd5iFZEmqbU2G2SWhrSw0=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 01:23:32.801 -06:00
2503-93098