AMPARO EN REVISIÓN 1322/2005.
QUEJOSA: EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: 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

- MATERIA DEL ASUNTO: Recurso interpuesto contra una sentencia de amparo indirecto que resolvió sobre 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 y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año dos mil cinco, así como las fracciones IV, V y IX del artículo tercero relativo a disposiciones transitorias del Decreto de reforma de dicha ley para dos mil cinco.

- FALLO RECURRIDO Y AUTORIDAD QUE LO EMITIÓ: Sentencia de fecha 26 de mayo de 2005, dictada en el juicio de amparo 84/2005 por el Juzgado Decimotercero de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Baja California.

- SENTIDO DEL FALLO RECURRIDO: Se negó el amparo.

- RECURRENTE: La parte quejosa.

- El proyecto propone:

En las consideraciones:

I. INCONGRUENCIAS DE LA SENTENCIA RECURRIDA.

1. En principio, se considera que son inoperantes los agravios sobre incongruencias de la sentencia recurrida, pues esas afirmaciones no se ligan con la omisión del estudio de los conceptos de violación o con lo incorrecto de los razonamientos del juez para resolver, por lo que en realidad no combaten las consideraciones que sustentan el fallo recurrido.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2. Por otro lado, se afirma que, contrariamente a lo señalado por la parte quejosa, el Juez de Distrito sí realizó el estudio de lo que planteó en el noveno concepto de violación, así como la inconstitucionalidad de la fracción V por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

II. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS DISPOSICIONES SOBRE ACUMULACIÓN DE INVENTARIOS.

Se determina que son inoperantes los agravios que se refieren a la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, otorgada a los contribuyentes a través de las fracciones IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias del decreto de reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, ya que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral, es decir, la acumulación no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema y si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercerla.

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

Por las mismas razones son inoperantes los argumentos enderezados en contra de la fracción IX del artículo impugnado, ésta establece que el inventario levantado en los términos de dicho precepto servirá de base para los subsecuentes inventarios que se deban levantar, lo que implica que éste tendrá repercusión en la deducción del costo de ventas que eventualmente será realizada, en los términos y bajo las condiciones a que se refiere la fracción V de dicha disposición, por lo que es claro que los efectos que llegue a tener lo preceptuado por la fracción IX, finalmente tendrían una repercusión fiscal sustantiva en la esfera jurídica de la quejosa, únicamente en la medida en la que ésta hubiere optado por la acumulación de inventarios.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Derivado de lo anterior —dadas las consideraciones que soportan la conclusión a la que arriba esta Primera Sala—, la calificación de inoperancia se extiende a los siguientes agravios que formuló la recurrente:

A. Los agravios sintetizados bajo el número 3.5, en los cuales la recurrente hace valer que, contrariamente a lo que sostuvo el Juez de Distrito, la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias reclamadas sí rige a situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor.

En este aspecto, se advierte que precisamente lo que impugnó la quejosa en sus conceptos de violación fue la obligación contenida en esa fracción, derivada de la elección de acumular los inventarios que tenía en existencia.

Igualmente la declaratoria de inoperancia aplica respecto de los agravios consistentes en que en la demanda nunca se planteó que el artículo reclamado transgrediera los derechos adquiridos de la quejosa y que el juez concluyó indebidamente que el artículo era inconstitucional a pesar de haber utilizado la tesis de rubro: *“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA”.*

Respecto de los últimos dos agravios señalados en el párrafo anterior, se advierte que aunque tuviera razón en sus planteamientos la parte inconforme, la declaración de inoperancia del planteamiento de inconstitucionalidad que hizo la recurrente hace que el análisis de esos agravios no condujera a nada práctico.

B. Por otro lado, en el ámbito del principio de legalidad tributaria, la calificación de inoperancia se extiende a los temas en los que se manifestaba que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumulación”, resumidos en la presente resolución bajo el número 3.2.5, pues ese planteamiento derivó precisamente de la opción de acumular los inventarios, según se desprende de la síntesis realizada bajo el número 1.10 de la presente resolución.

C. De igual forma, respecto de la violación al principio de proporcionalidad, la calificación de inoperancia abarca los planteamientos sintetizados con los números 3.3.1, 3.3.4, 3.3.5 y 3.6.7, relativos a que:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

a. Es incorrecta la consideración de que es infundado que con la acumulación de inventarios se pretendiera dar un beneficio al contribuyente y que lo que en realidad se pretende es eliminar la limitación a la deducción de los inventarios.

b. No debe tomarse en cuenta lo que señaló el Juez en el sentido de que los inventarios ya se dedujeron bajo el esquema anterior de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c. Es incorrecto que el contribuyente pueda deducir en dos ocasiones el valor del inventario con que contaba hasta dos mil cuatro.

d. Es incorrecto que sea lógica la imposibilidad de incluir el inventario en la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco porque su valor fue deducido en dos mil cuatro y por ello ya no tiene costo.

D. Finalmente, también resultan inoperantes los agravios sintetizados con el número 3.6, en el cual la quejosa plantea que fue incorrecto el estudio de la inconstitucionalidad de la tabla contenida en la fracción V mencionada y que dicha tabla viola la garantía de equidad.

Cabe precisar que, a pesar de que, en una parte, la quejosa reclama la imposibilidad de deducir los inventarios tenidos hasta dos mil cuatro, dispuesta en la fracción IV del artículo transitorio reclamado, dicha imposibilidad la impugna en relación con la condición establecida en la fracción V del propio artículo. Así, en realidad todo su planteamiento se refiere a la inconstitucionalidad de la condición que establece la ley para poder deducir los inventarios (es decir, a la acumulación), y no propiamente a la prohibición de deducirlos.

III. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Es infundado que el sistema de deducción del “costo de lo vendido” viole la garantía de legalidad tributaria, pues las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que lo regulan establecen claramente: 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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.

Aunque no se definen algunos conceptos que se utilizan en el texto legal ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Las personas morales con actividades empresariales están obligadas a llevar su contabilidad, disciplina que resulta auxiliar de la legislación fiscal.

Además, los conceptos y procedimientos que se mencionan en el texto legal, mismos que integran los lineamientos y parámetros que debe observar la autoridad fiscal y el contribuyente, se encontraban previstos en el Boletín C-4 “Inventarios” de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, que establece una serie de normas técnicas y criterios o parámetros para llevar la contabilidad de un negocio, en el rubro de inventarios, los cuales son emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la finalidad de establecer lineamientos que orienten adecuadamente el análisis y consulta de la información financiera en beneficio de la empresa (administración, planeación, dirección, control y recursos financieros).

En esta tesitura, los principios de referencia son parámetros o lineamientos a seguir, que derivan de la obligación legal de las empresas de llevar contabilidad financiera, técnica cuya aplicación requiere conocimientos especializados propios de la materia por lo que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

dichos principios garantizan, por una parte, información financiera uniforme y general y, por otra, generan seguridad en el contribuyente en el momento de deducir el costo de lo vendido y determinar los derechos y obligaciones dentro de un marco legal.

Por tanto, con base en lo expuesto, esta Primera Sala considera que el sistema de deducción *"Del costo de lo vendido",* no transgrede el principio tributario de legalidad. El debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Ello en razón a que aunque esa tesis se refiere a otro impuesto, en realidad señala que sí es posible la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la actualización de los inventarios al momento de determinar la base tributaria.

Igualmente, no asiste razón a la parte recurrente respecto a lo que señala en el sentido de que nunca se hizo el planteamiento de inconstitucionalidad de los artículos mencionados porque los mismos tuvieran su origen en una obligación de aplicar una técnica contable o su no definición, agravio sintetizado con el número 3.3.2, pues en realidad los términos de los cuales se quejó se refieren al uso de ese tipo de técnicas y la impugnación de la falta de significación de dichos conceptos implica también el decir que no se sabe cómo calcular la contribución.

Lo que señaló el juez respecto de la posibilidad de que se establezca una técnica contable para el cálculo de las contribuciones fue correcto y con ello se respondió plenamente al planteamiento establecido por la recurrente, pues precisamente al demostrarse que las empresas deben seguir los principios contables se desvirtúa lo señalado por la quejosa en el sentido de que el sistema impugnado, por su falta de claridad, la deja en inseguridad jurídica.

Finalmente, con todo lo anterior se demuestra lo infundado de lo aseverado por la quejosa respecto de que a pesar de citar las tesis “IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY” y “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY”, el juez llega a la conclusión de que los preceptos reclamados no violan la garantía de legalidad tributaria, pues si bien los elementos de las contribuciones deben ser claros para que la autoridad administrativa no pueda arbitrariamente calcular el monto a pagar, con el sistema de deducción de costo de lo vendido ello no sucede, tal y como se precisó en las líneas anteriores.

Lo anterior es así, en tanto que contrariamente a lo que señala la recurrente, del contenido de dichas tesis se advierte precisamente lo que se ha señalado en la presente resolución en el sentido de que el legislador no está obligado a definir en la ley todos los términos que emplea y que, si bien los elementos de las contribuciones deben ser conocidos por los contribuyentes, la quejosa estaba en posibilidad de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

conocer, sin obstáculo alguno, cómo calcular el impuesto sobre la renta que debe de pagar.

IV. VIOLACIÓN DE LOS PRECEPTOS RECLAMADOS A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Por otro lado, se considera que los preceptos reclamados no violan la garantía de equidad tributaria, pues de un análisis de la reforma que regresó al esquema de deducción denominado “del costo de lo vendido”, se advierte que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

Además, la intención del legislador fue precisamente otorgar tratamientos diversos a las personas morales y a las personas físicas, pues es infundado el señalamiento de la recurrente en el sentido de que la diferencia de la capacidad admninistrativa de los dos tipos de contribuyentes no justifica el trato desigual, pues debe tomarse en consideración que las personas morales cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Por tanto, el tratamiento diferenciado se encuentra plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para que sean tratados de la misma manera por la legislación fiscal.

Por otra parte, se señala que las personas morales que tributan dentro del régimen simplificado no guardan semejanza sustancial con respecto a las personas morales del régimen general, dado que ambas realizan actividades económicas diversas.

Así, personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada; las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas; las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, empresas integradoras, así como las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, tienen permitido deducir las adquisiciones en el momento en que se efectúan, mientras que las personas morales del régimen general pueden efectuar la deducción conforme al costo de lo vendido, esto es, hasta el momento en que se realice la enajenación.

Así, se justifica el trato que se da a las personas morales del régimen simplificado, toda vez que éstas, por realizar actividades vinculadas al sector primario de la economía, constituyen una prioridad en términos del Plan Nacional de Desarrollo 2000-2006.

Por otro lado, respecto del planteamiento sobre la inconstitucionalidad del artículo 225 de la ley impugnada, esta Primera Sala estima que no existe trato inequitativo entre los contribuyentes, dado que ambos están sujetos a la misma regla general, esto es, deducir el costo de venta hasta que acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate y el hecho de que ese artículo establezca una opción para los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario, no quiere decir que esto haga inconstitucional al precepto impugnado, ya que, por un lado, aquel numeral establece un estímulo fiscal para quienes se dediquen a esta actividad, y, por otro, establece una opción sujeta a reglas especiales.

El hecho de que el artículo 225 de la Ley establezca un estímulo fiscal para los constructores y desarrolladores inmobiliarios, no quiere

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

VI. VIOLACIÓN DE LOS PRECEPTOS RECLAMADOS A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

A. Negativa respecto del sistema de costo de lo vendido.

Son infundados los agravios en los que la parte recurrente hace valer que incorrectamente el juez consideró que los artículos 29 y 45-A que establecen el sistema de deducción de costo de lo vendido no violaban la garantía de proporcionalidad tributaria; que el hecho de que la deducción del costo de venta se difiera hasta el momento de la enajenación de bienes, sí es desproporcional, porque hasta que no se verifique la enajenación, se impide al gobernado poder reflejar su verdadera capacidad contributiva; que el juez da un doble efecto a la mecánica del impuesto sobre la renta, porque ambos sujetos contratantes obtienen ingresos, uno en efectivo y otro en bienes, sin que en la especie se verifique o actualiza alguna deducción, lo cual, llevado al absurdo, implica el que si el comprador paga su obligación a crédito, aún así obtiene un ingreso por la mercancía adquirida y no se le reconoce la existencia de la deuda y que la compra de mercancía no puede considerarse como un indicativo de capacidad contributiva, pues no se realiza una afectación patrimonial positiva, sino que la capacidad disminuye.

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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Esta Primera Sala estima que con los preceptos reclamados 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.

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

Por otra parte, es infundado lo que señala la quejosa en el sentido de que la fracción IV del artículo tercero transitorio, al prohibir la deducción de inventarios, provoque que los contribuyentes tributen, no con base en su real capacidad contributiva, sino conforme a una base ficta (agravio 3.3.5).

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

Consecuentemente, la prohibición no solo permite que el gravamen se calcule atendiendo a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, sino que evita una eventual duplicidad en el reconocimiento de dicho concepto, como acontecería en caso de que se permitiera realizar la deducción en dos ocasiones diversas —la primera, al efectuarse la deducción de la adquisición, y la segunda, al enajenarse la mercancía y reconocerse el costo de ventas—, lo cual únicamente se traduciría en un perjuicio injustificado al erario federal.

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad al no permitir la deducción del costo correspondiente a las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen infundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas al momento en que se autoriza la deducción correspondiente.

B. Concesión del amparo respecto del artículo 45-F de las disposiciones reclamadas.

Finalmente, es fundado el planteamiento de la quejosa en que señala que fue incorrecta la sentencia recurrida al considerar que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco no era violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

La quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, específicamente, en la porción normativa que preceptúa que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo cual se estima violatorio de la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria.

A juicio de esta Primera Sala, los argumentos de la parte quejosa son fundados, tal y como se detalla a continuación, pues con dicho artículo es claro que la legislación fiscal permite que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo que 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.

Así, se concede el amparo para el efecto de 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.

En los puntos resolutivos:

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

SEGUNDO: La Justicia de la Unión no ampara ni protege a EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V, y IX 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 quinto de esta ejecutoria.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

TERCERO: La Justicia de la Unión ampara y protege a EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, 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 quinto de esta ejecutoria.

- Artículos impugnados:

De la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal dos mil cinco.

> "**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".

> "**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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

"**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".

"**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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.

V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo".

De los artículos transitorios del decreto de reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco.

"**Artículo tercero.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:
[…]
IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004.

No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.
[…]
V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.

b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales.

Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005. El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

[TABLA]

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

i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

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

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

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

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

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

2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

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

- Tesis que se invocan:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA".

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

LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS.

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.

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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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.

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.

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

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.

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

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

IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

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

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.

SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.

RENTA. EL ARTÍCULO 67-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR ENTRADAS LOS RETIROS DE CUENTAS BANCARIAS, PARA LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y NO PARA LAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.

RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1° DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

AMPARO EN REVISIÓN 1322/2005.
QUEJOSA: EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: 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 1322/2005, relativo al amparo en revisión promovido por Emporio Automotriz de Tijuana, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de la sentencia dictada por la titular del Juzgado Decimotercero de Distrito en el Estado de Baja California en el juicio de amparo indirecto 84/2005, y

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

PRIMERO. Presentación de la demanda, trámite y resolución del juicio de amparo. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil cinco en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Tijuana, Baja California, Gregorio Vidal Rosas, en su carácter de representante de EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, promovió juicio de amparo en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se mencionan:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. El Congreso de la Unión.
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
3. El Secretario de Gobernación.
4. El Director del Diario Oficial de la Federación.

ACTOS RECLAMADOS:

De las autoridades mencionadas se reclamó, en el ámbito de sus respectivas competencias, la iniciativa, discusión, aprobación, expedición, promulgación, refrendo y orden de publicación de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año dos mil cinco, así como las fracciones IV, V y IX del artículo tercero de las disposiciones de vigencia temporal del Decreto de reforma de dicha ley para dos mil cinco.

La parte quejosa señaló como garantías constitucionales violadas en su perjuicio, las establecidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución, narró los antecedentes de los actos reclamados y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

Mediante acuerdo de quince de febrero de dos mil cinco, la titular del Juzgado Decimotercero de Distrito en el Estado de Baja California, a quien por razón de turno tocó conocer del asunto, admitió la demanda de garantías y ordenó la formación del expediente 84/2005.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Seguidos los trámites correspondientes, el juez celebró la audiencia constitucional el veintiséis de mayo del mismo año y dictó sentencia en la que determinó no amparar. Dicha sentencia fue notificada personalmente a la quejosa el quince de julio del mismo año.

SEGUNDO. Interposición y trámite del recurso de revisión. La parte quejosa interpuso recurso de revisión en contra de la sentencia mencionada por escrito presentado el primero de agosto de dos mil cinco, por lo que el Juez de Distrito ordenó la remisión de los autos a esta Suprema Corte el día veinticinco del mismo mes.

TERCERO. Trámite del recurso ante la Suprema Corte. Una vez que se recibieron los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, mediante proveído de treinta de agosto de dos mil cinco, admitió el recurso de revisión y, por diverso auto de veinte de junio de dos mil seis, ordenó turnar el expediente al Ministro José Ramón Cossío Díaz.

El veintidós de septiembre de dos mil cinco, el Subsecretario General de Acuerdos de esta Suprema Corte de Justicia certificó que en el plazo concedido al Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción no se formuló pedimento alguno.

Previo dictamen del ministro ponente, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó el envió de los autos a la Primera Sala, la cual por auto de su Presidente de veinte de febrero de dos mil siete se avocó al conocimiento del presente asunto; y

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 juicio de amparo en revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución; 84, fracción I, inciso a) de la Ley de Amparo y 21, fracción XI de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con los puntos segundo, tercero, fracción II y cuarto del Acuerdo General número 5/2001 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintinueve del mismo mes y año, toda vez 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 una ley federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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. La sentencia reclamada fue notificada a la parte quejosa el viernes quince de julio de dos mil cinco, por lo que dicha notificación surtió efectos el lunes dieciocho del mismo mes, de tal forma que el plazo de diez días que el artículo 86 de la Ley de Amparo otorga para la interposición del recurso, corrió en el presente caso del martes diecinueve de julio al lunes primero de agosto de dos mil cinco, descontándose de ese término los días

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

veintitrés, veinticuatro, treinta y treinta y uno de julio del mismo año, por ser inhábiles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la ley de la materia.

Así, como el recurso de revisión se presentó el primero de agosto de dos mil cinco, se concluye que su interposición fue oportuna.

TERCERO. Problemática jurídica a resolver. En principio, cabe destacar que en el presente recurso, la parte quejosa no impugna las consideraciones del Juez respecto de lo que planteó en sus conceptos de violación sexto, séptimo y decimotercero, consistentes en la inconstitucionalidad del Presupuesto de Egresos de dos mil cinco, en la violación de los preceptos reclamados por derivar de un proceso legislativo que consideró viciado, y en la inconstitucionalidad de las fracciones IV y V del artículo tercero del decreto de reformas de dos mil cinco por condicionar la deducción del costo de lo vendido del inventario en existencia en mil novecientos ochenta y seis, por lo que las consideraciones que respondieron a dichos planteamientos deben quedar firmes.

Una vez expresado lo anterior, en el presente asunto deberán estudiarse los agravios planteados en el escrito de revisión, a fin de dilucidar si es o no procedente revocar la sentencia que negó el amparo en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año dos mil cinco, así como las fracciones IV, V y IX del artículo tercero, relativo a disposiciones transitorias del Decreto de reforma de dicha ley para dos mil cinco.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Tal y como se demostrará más adelante, la materia del presente recurso consiste en encontrar respuesta a las siguientes preguntas:

1. ¿La sentencia recurrida es incongruente a tal grado que da lugar a que se revoque la sentencia recurrida?

2. ¿Los términos utilizados por el legislador en el sistema de deducción “costo de lo vendido” dejan en un estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes?

3. Con el uso de esos términos ¿es posible determinar cuál es el costo de ventas deducible?

4. ¿El sistema de deducción llamado “costo de lo vendido” viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias?

5. ¿La reglas que limitan la deducción de los inventarios que se tenían hasta dos mil cuatro violan la garantía de irretroactividad de la ley?

6. ¿Estas últimas normas violan la garantía de proporcionalidad tributaria?

7. ¿El artículo 45-F reclamado viola la garantía de proporcionalidad al no permitir que se tome en cuenta el efecto de la inflación en el costo de lo vendido?

CUARTO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A fin de resolver la materia del presente recurso y encontrar respuesta a las anteriores preguntas, es necesario conocer las razones de la demanda de amparo, de la sentencia del juez y de los agravios que la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

recurrente hace valer, por lo cual se realizará una síntesis de las mismas.

1. Conceptos de violación. En sus conceptos de violación, la parte quejosa hizo valer la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, tal y como se sintetiza a continuación:

1.1. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria por los artículos 29, fracción II, 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tercero del decreto de reformas para dos mil cinco.

Los artículos mencionados violan la proporcionalidad tributaria porque el sistema de deducción denominado "costo de lo vendido" establece que los contribuyentes deberán sujetar la deducción al momento en que enajenen las mercancías, materia prima o producto de que se trate, sin tomar en consideración que la erogación que efectúan para la adquisición de éstas, afecta en sentido negativo su capacidad contributiva, gasto que, conforme al aludido sistema, sólo se verá reflejado al momento en que las mercancías sean enajenadas por el causante.

Esa situación viola la garantía de proporcionalidad tributaria porque el impuesto sobre la renta grava la riqueza de los contribuyentes, riqueza que no se ve reflejada acertadamente, en virtud de que en la disposición transitoria impugnada se impide a los gobernados considerar la erogación incurrida en la adquisición de las mercancías desde el momento en que se verifica la adquisición.

Debe tomarse en cuenta que el contribuyente no tiene la misma capacidad contributiva antes de efectuar una erogación tendiente a

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

adquirir mercancías, que después de haber realizado dicha adquisición, y no obstante ello, el creador de las normas desconoce tal situación.

El sistema denominado "costo de lo vendido" impide reflejar una erogación justa en el periodo en que se realiza, lo que ocasiona que se contribuya al gasto público sobre una base irreal, puesto que en la base gravable no se consideran las adquisiciones de inventarios, mientras los mismos no se hayan enajenado, lo que implica que el particular exprese en sus declaraciones de pagos provisionales mensuales, e incluso en la anual, una situación fiscal que no es la verdadera, en razón de que en ella no se considera el costo de aquellos inventarios que adquirió y que a la fecha de presentación de sus declaraciones aún no han sido enajenados.

Un impuesto al ingreso, como lo es el impuesto sobre la renta, únicamente será proporcional en la medida en la que grave la modificación positiva o negativa que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en cada ejercicio y para que la quejosa contribuya al gasto publico de la manera que lo exige el numeral 31, fracción IV de la Ley Fundamental, es necesario que se le permita deducir el costo en el mismo periodo en el que realice la erogación para la adquisición de inventario y no hasta el momento en que el inventario sea enajenado. La deducción del costo de lo vendido implica un acontecimiento futuro de realización incierta, lo cual permite, incluso, que la enajenación de las mercancías nunca se verifique, no obstante lo cual, se obliga al contribuyente a enterar un impuesto sin considerar la erogación que realizó.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Por tanto, debe concederse el amparo para el efecto de que la quejosa no se encuentra obligada al entero del impuesto sobre la renta. Sin embargo, si el Juez no considerara procedente dicho efecto, entonces el mismo consistiría en que la quejosa aplique el sistema de costo de ventas y no tenga que diferir la deducción de ese costo hasta el momento en que enajene sus inventarios.

1.2. Violación a la garantía de legalidad tributaria por parte de los artículos 45-A, 45-C y 45-H de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los artículos 45-A, 45-C y 45-H de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil cinco son violatorios de la garantía de legalidad tributaria, en razón de que el legislador no definió los conceptos previstos en esos numerales, mismos que resultan necesarios para el cálculo del costo de venta de los inventarios de los contribuyentes, lo que incide en un elemento base del tributo, por lo que esa falta de definición se traduce en una absoluta inseguridad jurídica en perjuicio de la quejosa.

Dichos artículos utilizan los conceptos "sistema de costeo absorbente", "costos históricos", "costos predeterminados", "sistema de costeo directo", "costo del ejercicio", "producción en proceso" "métodos de valuación de inventarios consistentes en: primeras entradas, primeras salidas (PEPS), últimas entradas, primeras salidas (UEPS), costo identificado, costo promedio y detallista", "precio de mercado", "precio de reposición" y "valor de realización"; asimismo, el legislador utilizó expresiones cuyo alcance responde a un sistema de valoración subjetivo, expresiones tales como "cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación directa con la producción, los mismos formarán parte del costo en la proporción a la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

importancia que tengan en dicha producción", "gastos directos de enajenación", "precio normal de enajenación" y "por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización", expresiones que estima genéricas y ambiguas y por ello, contrarias a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Al no encontrarse definidos esas expresiones, se deja en estado de incertidumbre jurídica a la quejosa, puesto que para realizar correctamente el cálculo del costo de lo vendido de sus inventarios, es necesario aplicar tales conceptos no definidos por el legislador, y al no existir una asignación de significado dada por quien hizo los preceptos, es imposible conocer el contenido exacto de la obligación tributaria que se le impone a la quejosa, imposibilitándose el cálculo del costo de lo vendido deducible.

La redacción de los preceptos reclamados proporciona demasiada discrecionalidad, tal como sucede con los conceptos desafortunados de "precio normal de enajenación" o "utilidad que habitualmente se obtenga" en el caso de que el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición. Con lo que se crea un estado de incertidumbre jurídica para la quejosa, puesto que carece de instrumentos mesurables para determinar debidamente qué se entiende por esos conceptos.

Finalmente, debe tomarse en cuenta que tal y como lo ha señalado la Suprema Corte, el hecho central de la legalidad lo constituye el que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales, por lo que independientemente de si los términos contables utilizados en la ley son o no del conocimiento general, basta con analizar las

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

disposiciones reclamadas y determinar si es posible que quien las lea las entienda y, en caso negativo, pensar si una persona de entendimiento ordinario puede entender claramente esa decisión.

1.3. Violación del principio de proporcionalidad tributaria por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta violenta el principio de proporcionalidad tributaria, porque no permite que la quejosa integre al costo de lo vendido la revaluación de su inventario o del costo de ventas, obligándola a disminuir la base del impuesto a cubrir sin que considere los efectos de la inflación, lo que no refleja la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

La revaluación no es otra cosa que el reconocimiento del efecto de la inflación sobre los inventarios y el costo de lo vendido de los productos que enajena, aspecto que resulta de vital importancia para determinar la capacidad contributiva, ya que la aplicación de la revaluación puede cuantificar el valor real de los bienes que forman parte del costo de lo vendido que sirve para determinar la base del impuesto, pues al valor de la adquisición, se le adicionan los incrementos o depreciaciones derivadas del paso del tiempo.

Conforme a lo previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dicho impuesto se determina disminuyendo de los ingresos totales del ejercicio, las deducciones autorizadas, las pérdidas sufridas en los ejercicios anteriores y la participación de los trabajadores en las utilidades pagadas efectivamente en el ejercicio, conforme a lo cual, es relevante para la correcta determinación del

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tributo, considerar el efecto inflacionario sufrido de manera positiva en las deducciones, ya que de incluirse dicho factor dentro del costo de lo vendido, daría como resultado un monto mayor en las deducciones y, en consecuencia, un impuesto menor a pagar, reflejando así la verdadera capacidad contributiva.

La no actualización de los valores de las partidas que conforman el costo de lo vendido, mediante la adición del efecto que le da la inflación para el establecimiento de las deducciones a considerar en el pago del impuesto sobre resultado, trae como consecuencia el que no se exprese una verdadera capacidad contributiva, al no reflejar la situación real que guardan los elementos que componen las deducciones que la ley permite.

1.4. Violación de la garantía de equidad tributaria por el artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de dos mil cinco.

El artículo 45-A mencionado viola la garantía de equidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV constitucional, al dar un trato distinto a sujetos que se encuentran en igualdad en condiciones, pues según los artículos 81 y 125, fracción I [sic] *de la ley, las personas que tributen conforme al régimen simplificado de personas morales, así como las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, pueden deducir sus adquisiciones en el momento que pagan, mientras que la ley no permite esa situación para la quejosa, quien se encuentra obligada a efectuar la disminución de dichas adquisiciones hasta que se enajenen los bienes.*

Esa distinción no atiende al objeto gravable de la ley, ya que para el establecimiento de la diferenciación reclamada no se toman en

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

consideración elementos relacionados con los ingresos o con la utilidad generada por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades, sin que sea obstáculo a lo anterior que la diferencia obedezca a las circunstancias relacionadas con la capacidad administrativa de los individuos que tributan en los regímenes fiscales distintos a aquél en el que tributa la quejosa, porque en la actualidad no existe diferencia en cuanto a su capacidad administrativa con respecto al otro tipo de personas morales, en tanto que el Ejecutivo, en la iniciativa, consideró que con el esquema de costo de lo vendido buscaba dar a los contribuyentes con características similares a la quejosa una simplificación administrativa que le permitiera determinar el impuesto de forma más sencilla, reconociendo así que tanto las personas morales como la quejosa como las otras tenían una carga administrativa compleja hasta antes de la norma que se impugna.

Por otro lado, si la diferencia atendiera a fines extrafiscales o a situaciones económicas sociales conforme al entorno del país, ello tenía que haberse dicho en la norma controvertida para que no fuera violatoria de la Constitución, porque un fin distinto al recaudatorio no puede justificar la violación de garantías tributarias. En todo caso, debe ser el legislador quien justifique la desigualdad.

1.5. Violación a la garantía de equidad por el artículo 225, en relación con el 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece un trato desigual entre sujetos de características idénticas, lo que violenta la garantía de equidad tributaria, porque establece una deducción bajo un esquema distinto al contemplado en las disposiciones contenidas en el capítulo III del título II de la Ley del

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Impuesto sobre la Renta, para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, en base a situaciones ajenas al objeto del tributo, como lo es el atender a las características de la actividad del contribuyente como elemento para establecer un privilegio en la determinación de sus deducciones, pues se permite a las personas dedicadas a la construcción efectuar una deducción del costo de los predios en el mismo ejercicio en que éstos sean comprados, sin que se les obligue a efectuar la disminución de dichas adquisiciones hasta el momento en que enajenen los bienes, tal y como lo establece el artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para personas morales como la quejosa, a pesar de que los dos tipos de personas se encuentran obligadas por las disposiciones contenidas en el título II de la Ley del mencionada, con lo que no se toman en cuenta para el establecimiento de la diferenciación reclamada elementos relacionados con los ingresos o con la utilidad generada por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades.

1.6. Violación a los artículos 71 y 72 constitucionales por parte de los artículos 45-A, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Tercero del decreto de reformas de la misma para dos mil cinco.

El proceso legislativo mediante el cual se adicionaron esos artículos a la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los artículos 71 y 72 constitucionales, en virtud de que la iniciativa enviada por el titular del Ejecutivo Federal no cumple con las obligaciones que le fueron impuestas en el artículo 37 de la Ley de Ingresos para el ejercicio de dos mil cuatro, según el cual la iniciativa de reforma debió incluir en su exposición de motivos, entre otras cuestiones, la definición del impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como la base de datos y la metodología utilizada para calcular dicho impacto;

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

la determinación del impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas; la observación de que las disposiciones concedan certidumbre jurídica a los contribuyentes, que el pago de las contribuciones fuera sencillo y que el monto a recaudar por las reformas fuera mayor al costo de su fiscalización.

Eso no sucedió en la iniciativa correspondiente, lo que evidencia que no se obedeció el proceso legislativo establecido en los artículos 71 y 72 constitucionales.

1.7. Inconstitucionalidad del Presupuesto de Egresos para dos mil cinco por violación de las garantías de destino al gasto público.

El Presupuesto de Egresos para la Federación correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil cinco vulnera los principios de legalidad y de destino para el gasto público establecidos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución, pues de acuerdo con el artículo 126 constitucional, la Federación no podrá realizar gasto alguno cuando no esté comprendido en el presupuesto o en ley posterior, por lo que sólo puede considerarse que un pago de la federación es válido cuando el mismo está comprendido en el presupuesto de egresos, y sólo será constitucional una contribución, entre otros requisitos, cuando la misma tenga por objeto cubrir los pagos a que se refiere el presupuesto de egresos.

Para que un presupuesto de egresos se considere legalmente existente y, por tanto, sea el instrumento que autoriza los pagos en él comprendidos y cumpla con la garantía de destino para el gasto público, no es suficiente que el mismo exista, sino que es indispensable que el mismo afecte válidamente la esfera jurídica de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

los gobernados, lo que solo acontecerá, si el mismo se emitió cumpliendo con los requisitos que la Constitución fija para su existencia.

En el caso, no se cumple con el requisito de aprobación a que se refiere el artículo 74, fracción IV de la Constitución, porque el presupuesto se aprobó fuera del plazo que la Ley Fundamental señala para ello, generando la violación a los principios de legalidad y de destino al gasto público de las contribuciones, contenidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV constitucionales.

1.8. Inconstitucionalidad de las fracciones IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias del decreto legislativo de primero de diciembre de dos mil cuatro por violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Las fracciones mencionadas son violatorias de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que de manera injustificada condicionan la deducción del inventario con el que contaba la quejosa al hecho de que se pague al erario público el valor total del mismo, sin que dicha cantidad represente un ingreso que manifieste una mayor posibilidad de pago, ya que el mismo, de manera alguna incrementó su haber patrimonial.

La sistemática reclamada pasa por alto que lo que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta es el ingreso, entendido éste como la modificación positiva en el haber patrimonial del contribuyente, por lo que resulta absurdo que se condicione la realización de una deducción al hecho de que se acumule en su integridad el valor del inventario, puesto que para que se pueda considerar que la quejosa cuenta con

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

una mayor posibilidad de pago al fisco federal, sería indispensable que se comprobara que se actualizó en una mayor medida el hecho imponible y al no acontecer así, resulta indiscutible que la aplicación del mecanismo de tributación reclamado, atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria.

El quantum tributario que arroja el mecanismo de tributación combatido es irreal, toda vez que ante la exigencia de acumular los inventarios que se tenían al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, se obliga a la quejosa a incluir dentro del pago provisional una parte proporcional del inventario que detentaba, sin que dicha erogación represente la actualización de la realidad fáctica del hecho imponible, en atención a que no se obtiene una cantidad de ingresos superior que le permita incrementar la base y en consecuencia, enterar un monto de impuesto cuantitativamente superior.

No puede justificarse que se exija como requisito sine qua non para efectuar la deducción dentro del costo de lo vendido del inventario con el que contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el pago de un valor similar al mismo por concepto de utilidad neta, puesto que la tenencia del inventario no denota una modificación positiva en el haber patrimonial de la quejosa, ya que no constituye un ingreso propiamente dicho.

Entonces, debe concederse el amparo para el efecto de que la quejosa pueda deducir el inventario con el que contaba en dos mil cuatro, pues fue una erogación que debe ser reconocida en la base imponible, de tal forma que no se encuentre obligada a acumular el valor del inventario como utilidad neta dentro de los pagos provisionales, dejándose a salvo las pérdidas aplicadas en contra del

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

inventario base, para que las mismas puedan aplicarse con posterioridad por la quejosa.

1.9. Violación de la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios de la fracción V del artículo tercero impugnado a los principios de proporcionalidad y equidad.

Dicha tabla, al establecer una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior y conlleva a un incremento en el porcentaje de acumulación de inventarios en cada ejercicio que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Conforme a lo anterior, el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atiende a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorga un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues:

a) La tabla prevé una estructura de rangos y porcentajes de acumulación de inventarios que no atienden a la capacidad contributiva del gobernado, puesto que al rebasar en una unidad el límite establecido de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable en el porcentaje de inventarios que deben acumular y el impuesto que deben enterar resulta proporcionalmente mayor al incremento que se produce en el índice promedio de rotación de inventarios aplicable.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

b) Al operar un salto cuantitativo en la tasa de acumulación de inventarios, se trata de forma desigual a contribuyentes que se ubican en el tope del rango inmediato inferior, en virtud de que la tarifa progresiva se refiere a la acumulación del monto de los inventarios en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango.

1.10. Violación a la garantía de irretroactividad de las leyes.

Las fracciones IV, V y IX del artículo tercero de las disposiciones transitorias del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco rigen situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, puesto que obligan a la quejosa a que determine su inventario base al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, utilizando el método de "primeras entradas primeras salidas", siendo que antes de que entrara en vigor la norma controvertida, no existía esa obligación.

La teoría de los componentes de la norma resulta clarificadora en el siguiente sentido: en dos mil cuatro, en el supuesto de tener existencias en inventario por parte de un contribuyente tenía como consecuencia sólo la obligación de levantar un inventario físico (artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), pero sin la obligación de valuarlo y mucho menos conforme a un método determinado; sin embargo, en el caso, al supuesto de una norma vigente en dos mil cuatro, y de la cual ya se materializó la consecuencia, la nueva norma establece una consecuencia diversa, lo que contraviene la garantía de irretroactividad de la ley, generando incertidumbre para el gobernado.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

1.11. Inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias reclamadas por violación al principio de legalidad tributaria.

Dicha fracción obliga a los contribuyentes que pretendan considerar como parte del costo de lo vendido de los bienes que enajena el inventario con el que contaban al cierre del ejercicio de dos mil cuatro, a acumular éste, pero la norma no define el concepto de "acumular" para efecto de que la quejosa pueda disminuir el inventario con el que contaba hasta la fecha indicada.

Con ello la quejosa no puede acceder a la opción de incluir en el costo de lo vendido a determinar en el ejercicio dos mil cinco las mercancías con las que contaba en dos mil cuatro, porque se le condiciona a la ejecución de una acción cuya definición no se encuentra hecha en la ley y cuyo significado puede resultar subjetivo.

Aunque las leyes no deben interpretarse como si fueran catálogos de términos, en la especie sí es necesario que se defina el concepto de acumular, pues aunque en el caso de que se deba considerar que acumular significa sumar o adicionar, sigue habiendo las siguientes incógnitas que causan inseguridad: ¿El inventario debe acumularse a sus pérdidas?, ¿Se debe sumar su inventario a los ingresos que esta obtenga durante el ejercicio?, ¿Se debe adicionar el inventario al monto de las deducciones autorizadas?

Incluso si la norma se refiere al concepto de acumular para el efecto de que el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro pueda ser deducible siempre y cuando se acumule como un ingreso, el esquema violaría garantías, porque contravendría al objeto

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

gravable por la ley, pues la misma grava ingresos y no la posesión de bienes.

Así, no es válido que la norma se interprete para el efecto de que la acumulación del inventario se dé sobre los ingresos para determinar la base del impuesto, porque el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta expone qué es lo que debe entenderse como ingreso acumulable para efecto de la determinación del tributo, dependiendo de la forma en ***que*** *se obtengan los mismos, por lo que debe entenderse que para efectos del impuesto son ingresos acumulables los obtenidos por los contribuyentes en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, sin que se consideren como tales los inventarios.*

1.12. Violación a los principios tributarios de equidad y proporcionalidad por la fracción V del artículo tercero reclamado.

La fracción impugnada viola los principios de proporcionalidad y equidad con las normas sobre la determinación en la que se efectuará la acumulación del inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en caso de que se haya optado por deducirlo como parte del costo de lo vendido en el ejercicio fiscal de dos mil cinco.

Los elementos que se toman en cuenta para determinar la manera en la que se debe acumular el inventario que se pretenda deducir como parte del costo de lo vendido, no atienden a la capacidad contributiva de la quejosa y le ponen en desventaja con otros contribuyentes que decidan ejercer la opción prevista en dicho numeral, porque se le obliga a determinar el monto del inventario que deberá considerarse como acumulable para acceder a dicha opción

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

aplicando un cálculo basado en un índice de rotación de inventarios que no permite reflejar su verdadera capacidad contributiva y que le pone en desventaja en relación a los contribuyentes de características similares y que, dependiendo de los bienes que enajena, puede estar en un rango mayor o menor de acumulación de ingresos por ese concepto.

La norma reclamada establece un mecanismo mediante el cual se determina la proporción de acumulación del inventario al treinta y uno de diciembre para poder deducirlo dentro del costo de lo vendido, si es que el contribuyente opta por la opción de la fracción IV del artículo tercero reclamado, en la cual se señala que para el efecto de la determinación de la acumulación en cada ejercicio del inventario se aplicará el porcentaje que corresponda el promedio de rotación de inventarios que la empresa haya tenido en los ejercicios de dos mil dos, dos mil tres y dos mil cuatro (entendida dicha rotación como el número de veces en que los inventarios se convierten en efectivo o cuentas por cobrar, lo cual puede variar de manera considerable dependiendo del tipo de mercancías que se enajenan).

Así, la fracción reclamada establece una variación del porcentaje de inventario a acumular parcializado en diversos ejercicios dependiendo del factor de rotación con que cuente la empresa. Los factores que se utilizan para ello no toman en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y da lugar a diferencias dependiendo de su efectividad de venta, porque no puede ser similar el índice de rotación de quienes enajenan productos de gran demanda que aquellos cuyo segmento de mercado no permite que sus productos se vendan igual, lo cual permite que un contribuyente con poca capacidad contributiva pueda pagar hasta el 25% del valor total del inventario a deducir

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

durante un año, mientras que una persona con mayores ingresos por el volumen de ventas estaría en aptitud de pagar una proporción menor al cinco por ciento de dicho inventario.

1.13. Violación al principio de proporcionalidad tributaria por parte de las fracciones IV y V del artículo tercero reclamado, al condicionar la deducción del costo de lo vendido proveniente del inventario del ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y seis a su aplicación dentro del procedimiento de determinación del inventario acumulable.

A partir de mil novecientos ochenta y siete, no se estableció que la deducción pudiera efectuarse al momento de que fueran enajenadas las mercancías, sino que dicha deducción se sujetó a que se presentara cualquiera de las siguientes situaciones: a) Que la empresa cambiara de actividad preponderante, o b) Que la sociedad entrara en liquidación.

Estas condiciones violan el principio de proporcionalidad tributaria, porque al posponerse la deducción del costo de las mercancías respecto del momento en que las mismas son enajenadas, hasta que se dé alguna de las situaciones referidas, se provoca que se acumule a la base gravable el ingreso bruto derivado de la enajenación de las mercancías en el ejercicio en que ésta se efectúe, sin permitirse en ese mismo ejercicio deducir el costo de las mercancías vendidas, teniendo que cubrirse un impuesto sobre una base gravable que no refleja el incremento real en el haber patrimonial del contribuyente, tal y como lo consideró la Segunda Sala en la jurisprudencia 93/2003, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

FEDERACIÓN EL 1° DE ENERO DE 2002 VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".

Asimismo, la tesis XCIII/2001 de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO SEXTO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY QUE REGLA ESE IMPUESTO, PUBLICADO EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", al analizar la regularidad constitucional del artículo sexto transitorio del decreto legislativo que modificó la manera de determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas morales, estableció que el condicionamiento de la deducción del costo de lo vendido, pendiente de aplicación en la integración del débito tributario a circunstancias que desconocía la verdadera capacidad contributiva, efectuaba la disminución de dicha deducción de la base del impuesto sobre la renta, por lo que era inconstitucional.

Entonces, la Suprema Corte ha estimado que las limitaciones establecidas para que las personas morales del impuesto sobre la renta puedan llevar a cabo la aplicación del costo de lo vendido que tuvieran dentro de su patrimonio con motivo de las mercancías que se adquirieron con anterioridad a mil novecientos ochenta y seis son violatorias del principio de proporcionalidad, al obligárseles a acumular la totalidad del ingreso bruto derivado de la enajenación de las mismas, pero sin posibilitarles disminuir de la base el costo que representó su adquisición.

Así, de acuerdo con esa conclusión, las disposiciones reclamadas violan el principio de proporcionalidad, porque no

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

reconocen el hecho de que el particular erogó ciertas cantidades para adquirir los bienes que produjeron el ingreso, obligándoles a pagar un tributo que incluye en la base imponible el ingreso bruto sin disminución alguna.

Ahora bien, el regreso al sistema de deducción del costo de lo vendido podría hacer pensar que el legislador reconoció expresamente la posibilidad de que los contribuyentes que tuvieran un costo de lo vendido pudieran llevar a cabo esa deducción sin limitante alguna; sin embargo, injustificadamente en lugar de facilitar dicha circunstancia, el legislador condicionó la posibilidad de aplicar la deducción del costo de lo vendido de mil novecientos ochenta y seis pendiente de amortización al hecho de que la incluyera dentro del cálculo del inventario acumulable a que hace referencia la fracción IV del artículo tercero reclamado, lo que violenta el principio de proporcionalidad tributaria, ya que si se modificó la mecánica de la integración de la base, no existe ninguna razón lógica que pueda sustentar el condicionamiento de la deducción de ese costo al hecho de que se disminuya del inventario base, puesto que para los efectos del impuesto sobre la renta, la quejosa ya pagó un impuesto desproporcional y, en ese sentido, para que la disposición guardara simetría y respetara el aludido principio, debería facilitar la aplicación directa contra la base del impuesto sobre la renta todo el costo de venta pendiente de amortización, lo que no sucede en el presente caso.

Las fracciones IV y V del artículo tercero transitorio reclamado violan la proporcionalidad tributaria porque en lugar de permitir la aplicación en su totalidad del costo de lo vendido pendiente de amortizar en contra de la base del impuesto, sólo posibilitan el que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

dicho monto sea disminuido dentro de la determinación del inventario acumulable, lo que resulta del todo injustificado.

Debería permitirse a los contribuyentes que contaran con un saldo pendiente, al deducir éste de la base imponible del tributo, sin necesidad de que tuvieran que ejercer la opción contenida en la fracción IV del artículo tercero reclamado.

Aunque el contribuyente cuenta con un saldo pendiente de deducir, no podrá aplicar el monto correspondiente mientras no ejerza la opción contenida en la fracción IV, lo que es del todo inconstitucional, porque dicho condicionamiento viola la proporcionalidad tributaria, pues la quejosa cuenta con un saldo pendiente de amortización que resulta indispensable aplicar contra la base del impuesto y no dentro de la integración del inventario acumulable, en razón de que solamente de esa forma podría reconocerse la injustificada capacidad contributiva que en su momento se le imputó a través de la imposibilidad de incluir en la base del impuesto dicho costo de lo vendido.

El indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el patrimonio. La propia ley permite que se deduzcan los gastos relativos a la obtención de los ingresos.

La fracción IV condiciona la deducción del costo de las mercancías a que el contribuyente elija acumular los inventarios, cuando se debió facultar al administrado a deducir el monto a que ascendiera el saldo pendiente de amortización contra la base del

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

impuesto sobre la renta, sin condicionar esa posibilidad a su inclusión en el inventario acumulable.

Así, si el administrado no ejerce la opción de acumular, necesariamente tendrá que acumularse el ingreso derivado de la venta de mercancía, sin que pueda deducirse el costo de venta pendiente de aplicación, de ahí que es claro que con su aplicación en detrimento de la quejosa se graba la capacidad distributiva distinta de la que realmente revela la manifestación de riqueza sobre la que recae el tributo, transgrediéndose la proporcionalidad tributaria.

Así, como no se permite deducir el costo de las mercancías adquiridas hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, mientras no se ejerza la opción de acumular el valor del inventario que detentó al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo que le obliga a acumular los ingresos por la venta de productos o mercancías sin permitirles deducir su costo, se origina que el impuesto se cubra sobre una base que no refleja la real capacidad para contribuir al gasto público .

Por ello, las fracciones IV y V del artículo reclamado, al no permitir tomar en consideración en el mismo periodo de causación, los elementos que inciden positiva o negativamente en la base del impuesto, debiendo acumularse a ésta el ingreso obtenido, sin deducción alguna, desconocen la verdadera capacidad contributiva de los sujetos del gravamen.

Entonces, debe concederse el amparo para que la quejosa pueda calcular el resultado del ejercicio fiscal de dos mil cinco realizando las deducciones pendientes del costo de lo vendido

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

proveniente de mil novecientos ochenta y seis, sin necesidad de incluirlo en la determinación del inventario acumulable.

2. Consideraciones de la sentencia recurrida. Al dar respuesta a dichos planteamientos, y tras desestimar las causales de improcedencia invocadas por las autoridades responsables, el Juez de Distrito consideró, en síntesis, lo siguiente:

2.1. Violación de la garantía de legalidad tributaria.

Señala el a quo que es infundado lo esgrimido por la parte quejosa en sus conceptos de violación segundo y undécimo, en los que aduce violación a la garantía de legalidad tributaria.

Sobre el tema de los métodos para fijar la base del tributo, la Suprema Corte ya se pronunció en el sentido de que los mismos no forman parte de los elementos del impuesto, ya que sólo sirven para calcular su base, pero ello no significa que constituyan un requisito integrador del mismo, tal y como lo señala la jurisprudencia 113/99 del Pleno de la Suprema Corte, de rubro: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE".

Ahora bien, en el artículo 29 que reclama la quejosa se determina que los obligados a pagar el impuesto sobre la renta podrán deducir de los ingresos que se toman en consideración para fijar el tributo, el "costo de lo vendido", sin que dicho concepto comprenda los activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores inmobiliarios, títulos valor; excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, moneda extranjera, piezas de oto o plata que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera, ni las piezas denominadas onzas troy.

Si bien de dicho artículo no se desprende qué se entiende por costo de lo vendido, los principios generales de contabilidad generalmente aceptados lo definen como el costo de producción o adquisición de los artículos vendidos que generan los ingresos obtenidos en el renglón de ventas (Boletín C-4 de los principios de contabilidad generalmente aceptados).

El concepto citado contempla el gasto de producción o de adquisición, según sea el caso, es decir, si es una empresa de transformación será el costo de producción y si es una empresa de comercialización será el de adquisición. Así, el costo de lo vendido integrará las deducciones que se permiten realizar al ingreso que toma en cuenta el impuesto sobre la renta para determinarlo a cargo del contribuyente y que atienden medularmente al costo de producción o del servicio o producto que se enajena.

El artículo 45-A de la ley señala cuál será la forma de determinar el costo de lo vendido, tomando en cuenta el costo de las mercancías que se enajenen y las que integren el inventario final del ejercicio, conforme a dos hipótesis distintas: la primera de tipo general y la otra opcional.

La primera de dichas hipótesis toma en cuenta el sistema de costeo absorbente, integrado por todos los gastos directos o indirectos que se realizan en el proceso productivo.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

El costeo absorbente se calcula sobre la base de costos históricos o predeterminados, aplicando la siguiente mecánica: El costo se deduce en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la venta de los bienes. La asignación del costo al producto se le da combinando los gastos incurridos directamente como la compra de la materia prima, con los gastos del proceso que se llevan a cabo para dejar en estado de venta a la mercancía o actividades relacionadas con el proceso, los que pueden ser variables o fijos.

El costo histórico se caracteriza por tener en cuenta el costo real de los artículos, acumulando los elementos del costo de la adquisición o producción de artículos (Boletín C-4), de todos y cada uno de los elementos que intervienen en la producción, mientras que el costo predeterminado se calcula antes de iniciarse la producción de la mercancía, los que a su vez se pueden clasificar en costos estimados y costos estándar, siendo aquéllos los que se apoyan en el costo con base en la experiencia de años anteriores o en el cálculo realizado por expertos en el ramo, en tanto que los segundos se basan en investigaciones, especificaciones y técnicas de cada producto en particular y en la experiencia.

Así, para determinar el costo de lo vendido y el inventario final del ejercicio, se toman en cuenta los gastos directos o indirectos de producción de la mercancía o del servicio, a los cuales se arriba mediante los costos incurridos a través de los años o en base a la estimación apoyada en la experiencia o investigaciones técnicas de cada producto. Ese costo se deduce en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la venta de los bienes.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

La segunda hipótesis (opcional) toma en cuenta el sistema de costeo directo, que se integra con los gastos realizados respecto a la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación en estado de venta.

La mecánica establecida por el artículo 45-A de la ley permite que el costo de lo vendido se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, tomando en cuenta la materia prima que se requiere, la mano de obra y los gastos de fabricación, es decir, se integra como costo del producto el valor de los insumos que se evitarían si el producto no se fabricara.

Los sistemas antes descritos se distinguen uno del otro de la siguiente forma:

1. El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos de operación en el periodo en el que se generan, mientras que el costeo absorbente los integra y distribuye en cada artículo que se produce.

2. Para valuar los inventarios, el costeo directo sólo contempla los costos variables y el absorbente incluye los costos fijos y variables.

3. Al presentar la información en el estado de resultados, mediante el costeo directo se llega a la contribución marginal, mientras que en el absorbente se obtiene la utilidad bruta, cuando el costo se resta de la venta.

Asimismo, los artículos 45-B a 45-E de la ley establecen diferentes categorías de contribuyentes y las reglas que se deben

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

aplicar a cada uno de éstos. El primero de esos artículos rige a los contribuyentes que realizan actividades comerciales de compraventa de mercancías, a quienes les permite considerar dentro del costo de lo vendido: 1. La cantidad pagada por la compra de la mercancía, a la cual se resta el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones que se realicen en el ejercicio y, 2. Los gastos realizados para comprarlas y dejarlas en condiciones de ser vendidas.

Por su parte, el artículo 45-C de la ley regula a los contribuyentes que realizan actividades industriales, quienes considerarán dentro del costo de lo vendido: 1. La cantidad pagada por compra de materia prima, productos no terminados o terminados, a la que se le restan las devoluciones, descuentos y bonificaciones realizadas en el ejercicio; 2. El pago realizado por prestación de servicios personales subordinados, que estén relacionados de manera directa con la producción o la prestación de servicios; 3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones relacionados con la producción o prestación de servicios, y 4. La deducción de inversiones.

Asimismo, se prevé que cuando esos conceptos tengan una relación indirecta, los mismos formarán parte del costo en proporción con la importancia que tengan en la producción y que para calcular el costo del ejercicio no se tomará en cuenta la mercancía no vendida en éste, así como el costo de la producción en proceso, al cierre del mismo.

Por su parte, el artículo 45-D norma a los contribuyentes que residan en el extranjero y que tengan un establecimiento permanente

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

en el país, quienes calcularán el costos de lo vendido tomando en cuenta el costo de las mercancías conforme a los párrafos anteriores.

Por otro lado, el artículo 45-E rige a los contribuyentes que llevan 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, quienes tienen la obligación de deducir el costo de lo vendido, tomando en cuenta la proporción que represente el ingreso percibido en el ejercicio, en cuanto al precio total pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, en lugar de deducir el monto total al momento de la enajenación.

Luego, los artículos 45-F a 45-I de la ley establecen reglas adicionales a la figura del costo de lo vendido, a saber:

a) La obligación de aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio por un periodo mínimo de cinco ejercicio y la prohibición de revaluar los inventarios y el costo de lo vendido (45-F).

b) Los contribuyentes podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios siguientes (45-G), los cuales están suficientemente explicados en el Boletín C-4 ya mencionado:

1) "Primeras entradas, primeras salidas", mismo que considera que las primeras entradas de mercancía al almacén o a la producción son las primeras en salir de éstos, por lo que al concluir cada ejercicio quedan registradas en las existencias en los inventarios a los últimos precios de compra, mientras que en los resultados, los costos de venta corresponden al inventario inicial y primeras compras de cada ejercicio.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

2) "Últimas entradas, primeras salidas", el cual considera que las últimas entradas de mercancías al almacén o a producción son las primeras en salir de éstos, por lo que las existencias en los inventarios, al finalizar el ejercicio, estarán valuadas a los precios más antiguos de adquisición, mientras que en el estado de resultados son más actuales.

3) El costo identificado se aplica a cierto tipo de empresas que por las características de sus productos requieren identificación precisa con su costo de compra por artículo (vehículos).

4) El cuarto método toma en cuenta el costo promedio de la misma mercancía, dividiendo el importe de los gastos efectuados entre el número de artículos producidos.

5) Detallista, respecto de empresas que tienen venta de menudeo, en el cual se valúan los inventarios al precio de venta y se deducen factores de márgenes de utilidad por grupo de artículos, obteniéndose por diferencia el costo de adquisición.

Además, tratándose de los dos primeros métodos, se debe llevar a cabo el inventario por cada tipo de mercancía, sin que se pueda realizar de manera monetaria; sin embargo, quienes vendan mercancías identificables por número de serie y su costo exceda de cincuenta mil pesos, deben emplear el costo identificado.

También los contribuyentes que opten por el método detallista deben valuar sus inventarios al precio de venta una vez restado el margen de utilidad bruta que se tenga en el ejercicio, de acuerdo con

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

el procedimiento fijado en el reglamento de la ley, sin que ello implique que éstos se liberen de la obligación de acatar la fracción XVIII del artículo 86 del mismo ordenamiento.

Inclusive, si se utiliza un método distinto a los citados, podrán seguir usándolo para valuar sus inventarios con ese fin, siempre que lleven un registro de las diferencias del costo de las mercancías que existan entre el método de valuación utilizado para efectos contables y el que se elija con apoyo en el mencionado precepto.

También cuando se presenta un cambio en el método de valuación de inventarios que generen deducciones, la misma debe realizarse de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

En otra parte, el artículo 45-H de la ley faculta a que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado pueda considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

1. Reposición, por adquisición o producción, sin que pase del valor de realización, ni sea inferior al neto de realización.

2. Realización, que es el precio normal de ventas menos los gastos directos que se realizan para la misma, siempre que sea menor al valor de reposición.

3. Neto de realización, que equivale al precio normal de venta, menos gastos directos y el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, siempre que sea mayor al valor de reposición.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

4. Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada, se utilizará cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones I (método de precio comprobable no controlado); II (método de precio de reventa), y III (método de costo adicionado), del artículo 216 de la ley.

5. Los contribuyentes que presenten dictamen de estados financieros deben informar en éste el costo que consideraron y los que no lo hagan deben informarlo en la declaración del ejercicio.

Además de lo anterior, el artículo 45-I de la ley señala que cuando el contribuyente atendiendo a la prestación de servicios proporcione bienes ajenos a ésta, sólo se podrán restar en el ejercicio en que se acumulen el ingreso por la prestación de dicho servicio, valuados de acuerdo con los métodos establecidos en el artículo 45-G ya analizado.

De lo anterior se llega a la conclusión de que el sistema de deducción "del costo de lo vendido" no viola la garantía de legalidad tributaria, porque los métodos de valuación no forman parte de los elementos del tributo, además de que el hecho de que los preceptos combatidos obliguen a usar determinadas técnicas contables, sin determinar su contenido y alcance, no es violatorio de la garantía de legalidad tributaria, pues no es indispensable que se encuentren precisadas en la ley, máxime que no es función del legislador determinar el contenido y alcance de las técnicas contables ya mencionadas, sino sólo el de tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente. Además, ese conocimiento se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que sin duda permite su aplicación.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

A lo anterior es aplicable la tesis P.LXXXVIII/98, cuyo rubro es: "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".

Apunta la juez que, para esta conclusión, no obsta lo que señala la quejosa en el sentido de que la ley no señala referencia alguna en donde puedan encontrarse los conceptos o definiciones de los elementos utilizados, pues aunque así sea, lo cierto es que dichos elementos no son parte integradora de los tributos, por tratarse de una determinación previa, es decir, no son esenciales, contrariamente a lo señalado por la quejosa.

Además, a pesar de que no se definen los conceptos que señala en su demanda, dichos enunciados son parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que están al alcance del conocimiento de los gobernados, por lo que no obstante que dichos conceptos no se definan, de la lectura de los preceptos reclamados se puede claramente advertir el procedimiento para calcular el impuesto. Aunque no se publiquen en algún medio de comunicación oficial, sí forman parte del conocimiento genérico de la contabilidad, de ahí que basta que el particular se remita a los mismos para comprenderlos, lo que da certeza jurídica a las personas morales, pues no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas.

2.2. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

De igual forma, a juicio de la a quo, son infundados los conceptos de violación primero, tercero, octavo y decimotercero, en el sentido de que se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Tratándose del impuesto sobre la renta de personas morales con actividad empresarial, el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos obtenidos en la medida en que incrementen positivamente el haber patrimonial calificado del causante, lo que autoriza a que se resten del cúmulo de ingresos que se perciben las erogaciones indispensables para el funcionamiento del negocio.

Luego, para integrar la base, los conceptos que se acumulan deben consistir en ingresos reales obtenidos de la actividad que desarrolla la persona, así como las deducciones deben estar referidas a las erogaciones indispensables en que los sujetos tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, de tal suerte que se depure la base y se graven únicamente los ingresos que efectivamente modifiquen positivamente su patrimonio, esto es, la riqueza que se genere, en la medida en que sea apta cualitativa y cuantitativamente para contribuir al gasto público.

En el caso. la erogación de los gastos necesarios para la producción de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial, pues ello tan sólo se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen los contribuyentes, pues en todo caso las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien no como efectivo, sí como bienes.

En efecto, conforme al Boletín A-11 de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, párrafo 11, se define al activo

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

como: "…el conjunto o segmento, cuantificable de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos".

Por el contrario, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que contablemente es hasta ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su adquisición.

Consecuentemente, es inexacto sostener que tan sólo la realización de los gastos efectuados para la consecución de los fines de la sociedad impactan de forma inmediata su haber patrimonial, bajo el argumento de que éste lógicamente ha sido disminuido.

De esta forma, no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, pues los preceptos reclamados respetan la capacidad contributiva de los sujetos al permitirles la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que acumulan en el ejercicio, siendo por tanto real la base del impuesto, por lo que deviene infundado el concepto de violación en estudio, siendo aplicable la tesis LXXI/2003 de la Primera Sala, de rubro: "RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTO QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEMPLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

En la misma tesitura, también es infundado que se viole la proporcionalidad tributaria al condicionar en forma indebida la deducibilidad a un hecho ulterior de realización incierta, es decir, hasta que la venta haya sido efectivamente efectuada, sin importar los esfuerzos económicos que tengan que realizarse previamente por el contribuyente para la obtención de productos o bienes atinentes a efectuar la venta.

En efecto, al sujetar la deducibilidad de los gastos efectuados a la venta, no se condiciona la deducción a un hecho futuro de realización incierta, dado que debe partirse de la premisa de que se trata de gastos efectuados para la consecución del fin propio de la empresa: comercializar o producir bienes respecto del cual pretenden obtener una utilidad.

Las empresas realizan tales erogaciones para el desarrollo de su propia actividad. Por tanto, es un contrasentido decir que la venta de tales bienes "es un hecho futuro de realización incierta", pues equivale a realizar erogaciones infructuosas teniendo casi la certeza de que la empresa que se tiene va destinada al fracaso al señalar que es improbable que reciba ingresos correlativos a los gastos realizados.

Es menester reiterar que tratándose del impuesto sobre la renta el legislador respeta el principio de proporcionalidad tributaria al gravar los ingresos que representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, lo que se ha denominado como "haber patrimonial calificado". Por tanto, de modo alguno se encuentra obligado a soportar el deficiente manejo de las empresas al permitir la deducción de gastos efectuados que de modo alguno

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

representan un decremento en su haber patrimonial, pues como se dijo, tales gastos sólo impactan su patrimonio en la medida en que se percibe el correlativo ingreso.

En ese contexto, al haberse acreditado el respeto al principio de proporcionalidad tributaria, procede declarar infundado el concepto de violación en estudio.

Con relación al análisis de la proporcionalidad en cuanto al artículo tercero reclamado, es de tomarse en cuenta que en ésta se prevé esencialmente la regla general consistente en que para calcular el costo de lo vendido no se tomarán en consideración los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, porque ya se dedujeron como compras, considerando que lo primero que se venda es lo primero que se compró en dos mil cinco.

Además, permite como opción la posibilidad de descontar como costo de lo vendido, los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en diversos ejercicios, de acuerdo con la rotación de inventarios que se tenga, siempre que se consideren como ingresos acumulables, para lo cual establece una serie de reglas aplicables.

Inclusive, impone la obligación de valuar los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, considerando el método de primeras entradas primeras salidas.

Finalmente, señala que el inventario base debe calcularse considerando el valor de los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, utilizando el método ya citado y que el

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

inventario acumulable se determinará restando del inventario base los conceptos a), b) y c), de la fracción V, esto es, el saldo pendiente de deducir al primero de enero de dos mil cinco, que se tengan de acuerdo con las fracciones II y III del artículo sexto transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos ochenta y ocho y las reglas aplicables al mismo; las pérdidas fiscales pendientes de disminuir en dos mil cuatro en términos del artículo 61 de la ley y los bienes que se hayan importado de manera directa.

Ahora bien, el legislador tiene plena libertad para imponer los tributos con la salvedad de respetar las garantías fiscales consagradas en la Constitución. De acuerdo con ello, en lo relativo al impuesto sobre la renta vigente para dos mil cinco, modificó el esquema de la deducción de compras por el de costo de lo vendido, que ahora implica que se podrá restar del ingreso obtenido en el ejercicio lo que se haya comprado y vendido en el mismo, sin tomar en cuenta los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, puesto que esos inventarios fueron adquiridos en un ejercicio distinto y anterior al actual y los cuales ya se dedujeron en el momento oportuno.

Para determinar la base gravable del tributo se toma en cuenta un sistema de acumulación de ingresos que sean objeto del tributo y un mecanismo de deducciones (costo de lo vendido), que permita llegar al resultado de la utilidad fiscal en el mismo ejercicio fiscal por el que se tributa para aplicarle la tasa correspondiente, siendo aplicable, por analogía, lo establecido en la jurisprudencia 93/2003, de la Segunda Sala de la Suprema Corte, que establece: "RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".

De lo anterior, se llega a la conclusión de que no asiste razón a la quejosa, cuando afirma que la primera parte de la fracción IV del artículo tercero transitorio vigente en dos mil cinco, es contraria al principio de proporcionalidad tributaria.

Tal consideración es así, puesto que al determinar que no serán deducibles para el impuesto sobre la renta vigente en dos mil cinco, los inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, se grava sobre una capacidad económica real y no ficticia como supone la parte quejosa, ya que, en estricto sentido, el valor de esos inventarios ya no tiene un costo en dos mil cinco, pues se adquirió desde dos mil cuatro y se le permitió deducirlo en el mismo año, como lo estatuía la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa época, la que tomaba en cuenta los ingresos y los gastos de compra de mercancía en el mismo ejercicio.

Luego, si los contribuyentes ya no realizan un gasto para tener los inventarios o existencias en el actual ejercicio, en el que rige ahora la figura de costo de ventas, sin duda alguna se está respetando el principio de proporcionalidad que rige la materia impositiva, en razón de que la erogación no tuvo un impacto en el patrimonio de las personas morales en el presente ejercicio fiscal, sino en uno diferente, y al generar un ingreso incide de manera positiva en el patrimonio del particular al venderse, pero que no puede deducir la compra como se haría de haberlos adquirido en este año por carecer de costo.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Por otra parte, si bien se permite la deducción hasta que se vendan las mercancías adquiridas, no resulta incongruente la medida de impedir se deduzcan los inventarios que ya se tenían al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, porque como se afirmó en el párrafo que antecede, esos inventarios ya no generan un costo para las personas morales, resultando en consecuencia congruente la medida, pues existe una razón justificada para impedir esa deducción de los citados productos o mercancías, y es que el gasto se generó al amparo de un mecanismo de fijación de la base tributaria del impuesto sobre la renta distinto del costo de lo vendido, situación que aplica específicamente para las mercancías que se tienen listas para su venta, lo cual respeta el impacto del tributo en el ejercicio en el que se presenta el ingreso y la venta en dos mil cinco, porque ya se dedujo en dos mil cuatro la compra, es decir, en el ejercicio en que se presentó la misma.

Al tomar en consideración los gastos efectuados en el ejercicio y no los de años anteriores o ajenos al período con los correspondientes ingresos del mismo año, el mecanismo de tributación atiende la alteración que impacta en el haber patrimonial de la empresa del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, porque permite la deducción cuando se obtienen los ingresos que derivan de la actividad comercial de la empresa, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención.

Lo anterior, aunado a que en términos de la ley reclamada los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, acumulados de conformidad con la fracción IV del artículo transitorio reclamado, no obstante de haber sido deducidos al momento de su

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

adquisición, podrán deducirse de nueva cuenta al momento de enajenar los mismos, de ahí que tal circunstancia se traduzca en un beneficio a favor del contribuyente.

En ese tener, el nuevo esquema grava de una manera justa los ingresos que se reciben generando el gravamen en la medida en que dichos ingresos representan una renta o incremento en el patrimonio de los contribuyentes.

Además, el gasto de las mercancías o productos que se encuentren en proceso de transformación sí será deducible como costo de lo vendido, al enajenarlas, por lo que tampoco asiste razón a la quejosa al afirmar que no sólo se impide deducir los productos ya terminados sino también los procesos que se realicen en cuanto a las mercancías y productos no terminados o pendientes de transformación, pues de ninguna de las fracciones que combate se advierte dicha limitación, puesto que únicamente se impide descontar lo que ya se dedujo en el ejercicio anterior bajo el mecanismo de compras que regía en dos mil cuatro.

En consecuencia, en el costo de lo vendido no se incorpora un elemento ajeno a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, sino que al venderse, el inventario forma parte de la base tributaria, porque genera un ingreso en el patrimonio de las personas morales, que permite llegar a la base del tributo previas las deducciones que se hayan realizado para adquirir las mercancías cuando se compren en el ejercicio y no las que se tengan en existencias, en razón de que ya no generan un costo, como lo establece la regla general de tributación contenida en la primera parte del artículo tercero transitorio, fracción IV de la ley.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

La obligación de que se establezca un método para los inventarios de dos mil cuatro (primeras entradas, primeras salidas), tampoco transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues al no formar parte los métodos contables para calcular la base de los elementos del tributo, no pueden vulnerar garantías fiscales, como se determinó en la jurisprudencia que en este punto se retoma denominada "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE."

Tampoco se genera con la mecánica de tributación violación al principio de proporcionalidad, ya que atiende a la cantidad de ingresos que se obtuvieron en el ejercicio, con la limitante de que no se deduzcan los inventarios o existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pues no se aumenta de manera ficticia la capacidad contributiva de los obligados al pago de la carga fiscal, porque ya no se presenta un costo en la compra de los mismos, de tal suerte que esos ingresos, específicamente no tienen un gasto, 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, lo que también refleja respeto por la capacidad económica de los contribuyentes. La tasa del treinta por ciento sobre la base del tributo no se altera en modo alguno, pues lo que aumenta es el ingreso porque la deducción ya no se presente respecto de la adquisición por tener un costo respecto de lo que se tenga en bodega al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, que resulta en la misma cantidad para el primero de enero de dos mil cinco.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Ahora, en cuanto a la consideración de la demandante en el sentido de que la opción descrita en la fracción IV y desarrollada en la fracción V del artículo tercero transitorio, es contraria al principio de proporcionalidad, porque a los inventarios se les considera de manera ficta como un ingreso sin serlo, debe destacarse también que esa opción es una norma de beneficio para las personas morales, ya que dicha medida también considera de manera ficta que hubo un gasto sin que exista éste en el ejercicio por el que se tributa.

Para darles oportunidad a las personas morales de deducir dos veces el gasto que se hizo por una misma mercancía, el legislador considera de manera ficta que se hizo una erogación por la mercancía que se tiene en los inventarios del ejercicio anterior en este año, sin que ese pago se haya presentado materialmente en el mundo real. Para ello, consideró también de manera ficta que los inventarios son un ingreso y así, como se dijo, estableció una mecánica para deducir tales inventarios al enajenarlos, así como para atemperar el valor de los mismos dando la oportunidad al gobernado de diferirlo en varios ejercicios atendiendo a la rotación de sus existencias en bodega.

Luego —a juicio del a quo—, si dicha medida u opción se concede al contribuyente para que tenga la oportunidad de descontar los inventarios como si los hubiese adquirido en dos mil cinco y dependiendo del índice de rotación de los inventarios podrá hacerlo en cuatro o más ejercicios, según se ubique en la tabla respectiva, sin duda alguna se trata de una norma de beneficio, pues le permite deducir dos veces la misma mercancía: la primera en dos mil cuatro, bajo el concepto de compras, y la segunda, en diversos ejercicios bajo el esquema de costo de lo vendido, atemperando el impacto de los inventarios o existencias que se tengan en dos mil cuatro en el renglón

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

de ingresos, para diferirlo de manera proporcional en cuatro o más ejercicios, según el caso, por lo que depende de su voluntad colocarse o no en la hipótesis que regula, de ahí que no se trate de una regla obligatoria para el contribuyente, sino que éste decide si la aplica o no a su entera conveniencia.

Esto se robustece con la exposición de motivos que dio origen a las normas que se examinan, de donde se desprende que la intención del legislador fue la de darle la oportunidad a las personas morales, con la opción, de descontar dos veces el costo de las mismas mercancías mediante la ficción del ingreso del inventario y del gasto del mismo.

Por tanto, al tratarse de una norma de beneficio no se le puede conceder la protección constitucional que pretende la quejosa, pues se le obligaría a colocarse solamente en la regla general que no presenta el vicio de inconstitucionalidad aludido y en su perjuicio.

2.3. Violación a la garantía de irretroactividad de la ley.

También sostiene la parte quejosa, en su décimo concepto de violación, que el artículo tercero del decreto de reformas de la ley para dos mil cinco viola el principio de irretroactividad de la ley por darle un efecto hacia el pasado a la obligación de llevar inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuando dichas normas se emitieron para el ejercicio de dos mil cinco, así como por imponer la valuación de las mercancías o productos que se tengan en bodega con el método de primeras entradas primeras salidas.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

La irretroactividad de la ley se traduce en que queda vedada a las autoridades legislativas la creación de normas que desconozcan situaciones jurídicas previas a su vigencia o derechos adquiridos con anterioridad, tal y como señala la tesis de rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

Además, el Pleno de la Suprema Corte ha precisado lo que debe entenderse como derecho adquirido, tal y como establece las tesis de rubro: "DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES" y "IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS".

Así pues, un derecho adquirido es la ventaja o bien jurídico o material de que es poseedor el titular de un derecho, que figura en su patrimonio y que no puede ser desconocido por el causahabiente, por el hecho de un tercero y, ni siquiera, por la propia ley, ya que esos derechos adquiridos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido substituida por otra diferente.

En cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, situaciones que no se han realizado o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

De los razonamientos anteriores, se debe concluir que una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, ya que éstos ya entraron en su patrimonio o en su esfera jurídica.

La fracción IX del artículo tercero del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, impone la obligación de levantar un inventario físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pudiendo optar por utilizar el inventario que hubiesen levantado con anterioridad a la citada fecha siempre que no rebase los treinta días, el cual se calculará bajo el método de primeras entradas primeras salidas y ese inventario físico servirá de base para los subsecuentes inventarios que se deban levantar en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

De la lectura de la fracción IX se concluye que no asiste razón a la parte quejosa, al asegurar que las normas que reclama le imponen una obligación al pasado, ya que debe tener sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Ello es así, pues dicha imposición ya existía en la norma vigente en dos mil cuatro, precisamente en el artículo 86, fracción V, y si bien lo único que cambió fue la obligación de valuarlos de acuerdo con el método de primeras entradas primeras salidas, tal situación no incide hacia el pasado como lo pretende hacer notar la quejosa, sino al ámbito de vigencia de la norma que se cuestiona, ya que no se puede soslayar que el impuesto sobre la renta en este año cambió estructuralmente de un sistema de aplicación del tributo a otro, pues en dos mil cuatro regía en el concepto de deducciones la resta de las compras y ahora el costo de lo vendido, de ahí que haya surgido la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

necesidad de empatar ambos ejercicios para aplicar de manera armónica el cambio de un sistema a otro, en el que se tienen que tomar como sustento los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, por ser los mismos que se utilizan al primer minuto de enero de dos mil cinco y, por tanto, sean los que se tengan que cuidar para poder corroborar cuáles son las mercancías por las cuales ya no se puede deducir el costo de lo vendido, en razón de que éstas ya se dedujeron en el ejercicio en que se compraron.

Tal situación, se robustece precisamente con la interpretación armónica de las fracciones sometidas al escrutinio de constitucionalidad, en virtud de que en principio se impone como obligación no deducir los inventarios que se tienen en dos mil cuatro y como opción hacerlo siempre que se consideren como ingresos los mismos y que se aplique la serie de reglas que rigen ese mecanismo de beneficio para los contribuyentes.

En ese sentido, se declaran infundados e inoperantes los conceptos de violación examinados.

2.4. Violación al principio de equidad.

Estima la parte quejosa en sus conceptos de violación cuarto, quinto y decimosegundo que se vulnera el principio de equidad, en virtud de que se establece un trato diverso entre personas físicas y personas morales; entre personas morales y aquellas que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios; y entre las morales que tributan en el régimen general con las que lo hacen en el régimen simplificado.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Al respecto, si bien la Suprema Corte determinó que las razones para establecer un tratamiento distinto deben plasmarse en la ley o en su respectiva exposición de motivos y dictámenes, o que se deduzca lógicamente de la ley, también ha determinado que el tratamiento distinto no sólo debe observar los requisitos de generalidad y abstracción, sino también conservar el esquema de igualdad de las cargas tributarias que pesan sobre los particulares, para lo cual es necesario que el legislador, al crear el supuesto generador de la obligación tributaria, no se conduzca con fines discriminatorios (por ejemplo, por motivos de raza, religión o sexo), ni caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos con relevancia y significación frente al objeto y fin de la ley tributaria.

También ha sostenido que no era obstáculo para arribar a esa conclusión que la ley, en sí misma no contenga la explicación de los motivos de orden político, social o económico que llevaron al órgano legislativo a definir el hecho imponible en los términos en que lo hizo, pues en la Constitución no existe alguna norma que exija esa formalidad.

En este orden de ideas, de una interpretación armónica de los criterios de la Suprema Corte, debe entenderse que el tratamiento distinto entre sujetos de algún tributo, no debe ser establecido por el legislador de manera arbitraria, sino con una justificación objetiva y razonable, que se pueda desprender de la ley o de su exposición y dictámenes o que se deduzca lógicamente de ella; sin que sea necesario que tal justificación esté plasmada como tal en la ley.

En el caso que se resuelve, se advierte que el legislador, frente a la declaración formal de cuál es el hecho generador del tributo,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

formulada en términos amplios y que se refiere al impuesto sobre la renta que grava los ingresos obtenidos por la actividad que se realiza en la medida que tales ingresos representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, decidió tomar en cuenta las características de las actividades del sujeto del tributo.

Aun cuando las normas reclamadas prevén un trato distinto para la mecánica del costo de lo vendido, se advierte que el legislador federal estableció diversas categorías de contribuyentes respecto de los que previó distintas hipótesis al efectuar el pago del impuesto en estudio, de acuerdo con las características de las actividades que realizan los sujetos, lo que no implica que se dé un trato inequitativo a los obligados al pago del tributo, puesto que existen distintas circunstancias y elementos que justifican de manera objetiva cada una de dichas categorías. Incluso, su justificación en algunos casos se encuentra en fines extrafiscales establecidos como parte de la política tributaria del Estado, lo que se deduce lógicamente de la propia Ley.

En el caso que se resuelve, se advierte que el legislador estableció diversas categorías de sujetos del hecho imponible, con base en ciertas actividades industriales, empresariales privadas y comerciales, para lo cual, en ejercicio de la facultad que le asiste para determinar el objeto o hecho generador de la obligación tributaria, declaró tales supuestos con base en las actividades en que se desarrollan, ya que derivado de que no existe igualdad en las actividades realizadas, conlleva a que la capacidad contributiva también sea distinta, por lo que estimó conveniente considerarlos afectos al pago del tributo por razones de orden económico.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

De lo anterior se colige que el legislador al atender a situaciones objetivas y disponer un tratamiento distinto entre personas con actividades distintas, respeta la garantía de equidad tributaria.

2.5. Violación a la garantía de gasto público.

Por otra parte, también resulta infundado el séptimo concepto de violación esgrimido por la quejosa en lo que toca a que las normas que en esta vía reclama no se destina al gasto público.

Lo anterior es así, pues si bien el tributo sobre el que se hace el presente estudio no tiene un destino dentro el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, de la lectura de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal del mismo año, se advierte que este recurso se concentrará en la Tesorería de la Federación, junto con los demás ingresos incluidos en el catálogo en estudio, para realizar las acciones, planes y programas de las dependencias y entidades consideradas en el segundo de los ordenamientos citados, cuyas erogaciones integran el gasto público federal.

A esa misma conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 74, fracción IV y 126 constitucionales, en el sentido de que las contribuciones se decretan para cubrir el presupuesto de egresos y que no puede realizarse pago alguno a cargo del erario federal que no esté previsto en aquél o en ley posterior.

Por tal motivo, es dable afirmar que no le asiste la razón a la parte quejosa, por lo que hace a esta parte de sus conceptos de violación.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Además, la circunstancia de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no cambia la naturaleza de su destino al gasto público, pues al consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, se obtiene como todos los renglones del presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como son, entre otros, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos.

Asimismo, el "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, que consiste en que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Incluso, la fracción VII del artículo 73 constitucional, dispone que el Congreso de la Unión tenga facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; mientras que el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

En esas condiciones, se estima válido afirmar que el impuesto está encaminado a sufragar el gasto público, pues está destinado para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto, a fin de satisfacer las necesidades colectivas o sociales.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

2.6. Violación a las garantías de proporcionalidad y equidad por parte de la tabla porcentual de la fracción V del artículo tercero del decreto de reformas de la ley para dos mil cinco.

También resulta infundado el noveno concepto de violación, en el que la quejosa arguye que la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios en cada ejercicio es violatoria de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria.

Lo anterior es así, pues el hecho de que dicha tabla establezca una estructura de rangos, a fin de catalogar a los contribuyentes con base en un parámetro de inventarios, no contraviene los principios constitucionales antes señalados, pues al establecer que cuando los contribuyentes que rebasan en una unidad el límite superior de un rango, queden comprendidos en el siguiente, se obedece, desde luego, a la capacidad contributiva con que cuentan, pues se encuentra tasado previamente y establecido en la norma, lo que impide crear inseguridad jurídica. Además, dichos rangos se encuentran calculados en forma proporcional a los promedios de inventarios de los contribuyentes, lo que no genera desproporcionalidad. La tabla no determina una tarifa progresiva con base únicamente en la diferencia de un número, sino que señala una cuota fija aplicable al índice de rotación de inventarios, de ahí que al considerar todos estos elementos se refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto obligado, la cual se determina por la cuantía de de inventarios que proviene del capital o trabajo; asimismo, tampoco es inequitativo, en atención a que considera la situación objetiva del contribuyente, así como las circunstancias cuantitativas y cualitativas en que se ubica frente a la ley, esto es, igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, siendo aplicable la jurisprudencia 18/2005, de la Segunda Sala, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD".

|. Violación a la garantía de proceso legislativo.

Resulta infundado el sexto concepto de violación que esgrime la quejosa, en el que aduce el proceso legislativo de la norma que se combate, se encuentra viciado, y que no contiene una exposición de motivos, impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como base de datos y metodología utilizada para calcular dicho impacto.

Al respecto, cabe señalar que resulta inexacto que la norma reclamada viole la garantía mencionada, dado que se trata de disposiciones legales, cuya fundamentación y motivación no puede darse en forma idéntica a los actos concretos de aplicación, pues para que se cumplan tales extremos en materia legislativa basta, por lo que hace a la fundamentación, a que el Congreso que expide la ley, esté constitucionalmente facultado para ello, lo que se obtiene de la Constitución, y respecto de la motivación, a que el Decreto emitido se refiera a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, lo que se satisface con el hecho de que atienda a una finalidad recaudadora equitativa proporcional, de ahí que contrariamente a lo aducido por la quejosa, se considere suficientemente fundado y motivado el acto legislativo.

Así también, no se obliga que en forma sacramental contenga una exposición de motivos el origen de la reforma en análisis, pues ello obedece a la intención recaudadora del Estado; además, que cumple con los requisitos esenciales, equidad y proporcionalidad,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

siendo aplicables las tesis P. C/97 y 226, de rubros: "PROMULGACIÓN DE LEYES. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE ESTE ACTO" y "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA".

3. Agravios. La parte recurrente hace valer diversos agravios que se agruparán como sigue:

3.1. Agravios sobre incongruencias de la sentencia recurrida.

3.1.1. El Juez incurrió en una incongruencia al señalar que la recurrente expresó agravios en contra del artículo 45-A por violación a la garantía de legalidad al condicionar la procedencia de la deducción del costo de lo vendido, para el caso del sistema de costeo directo, violación que nunca fue planteada por la quejosa.

3.1.2. La sentencia recurrida viola los artículos 77 y 79 de la Ley de Amparo, en relación con los artículos 222 y 352 del Código Federal de Procedimientos Civiles, porque en ella se realiza un defectuoso estudio conjunto de los conceptos de violación, pues expresa que se pronunciará de un agravio en el que se adujo la violación a la garantía de legalidad para pronunciarse respecto de algunas violaciones planteadas, sin que sobre éste se lleve una lógica o un orden, lo cual es reflejo de una deficiente técnica judicial.

3.1.3. El juez señaló que la fracción V del tercero reclamado no era violatoria del principio de proporcionalidad, fundándose en que al obligar a valuar el inventario acumulable al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro necesariamente por el método primeras entradas primeras salidas, se provocaba una reducción artificial del costo de las

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

mercancías supuestamente vendidas y, por ende, que se aumentaran artificialmente las utilidades", lo cual no fue planteado por la quejosa en la demanda de amparo, con lo que se incurre en una evidente incongruencia dejando de estudiar los argumentos efectivamente plateados en contra de esa fracción.

3.1.4. El Juez señaló que estudiaría los agravios sobre la violación a la garantía de equidad propuesta en el noveno concepto de violación, siendo que no estudió ese planteamiento que demostraba la inconstitucionalidad de la tabla porcentual para la acumulación de inventarios en cada ejercicio por violar los principios de proporcionalidad y equidad.

3.2. Violación a la garantía de legalidad tributaria.

3.2.1. El Juez omitió pronunciarse de manera directa respecto de lo planteado en los conceptos de violación segundo y undécimo, pues si bien en su resolución señaló que estudiaba las violaciones invocadas respecto de la garantía de legalidad, en la especie, ninguno de los razonamientos expresados en la sentencia materia de este recurso se dirige a desvirtuar los exactos planteamientos hechos por el quejoso en los referidos conceptos de violación.

3.2.2. Por otra parte, los señalamientos del juez son incorrectos, porque expresa argumentos relativos al alcance de la garantía de legalidad tributaria cuya consecuencia lógica lleva a concluir que en la especie los artículos tildados de inconstitucionales no la cumplen y, no obstante ello, determina que en el caso dicha garantía no se ve transgredida, apoyándose en supuestos no actualizados en la especie, como los relativos a diversas técnicas contables que el Juez expresa

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

se encuentran previstos en los boletines de principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.2.3. Por otra parte, en la demanda nunca se hizo referencia a que la violación constitucional planteada tuviera su origen en una supuesta obligación de uso o aplicación de técnica contable, o su no definición, como indebidamente lo expresa el juez.

3.2.4. Igualmente es incorrecto que el establecimiento del valor de los inventarios a partir de la aplicación de los métodos de valuación señalados por los dispositivos controvertidos no requieren que el legislador hubiera determinado el alcance y contenido de cada concepto, en atención a que la valuación del inventario a través de dichos métodos no constituye un elemento esencial del tributo, de ahí que no le sean aplicables los principios de justicia impositiva.

Contrariamente a lo sostenido por el Juez, los métodos de valuación del inventario sí deben ser tutelados por los principios de justicia tributaria, porque es del todo incorrecto que los mismos no constituyan un elemento esencial de la contribución, si se toma en cuenta que el resultado que arroja su aplicación impacta de manera directa en la integración de la base imponible del impuesto sobre la renta. A final de cuentas, el método de valuación generará la determinación en cantidad líquida del monto que el particular puede disminuir de sus ingresos acumulables por concepto del costo de lo vendido, es decir, sirven para calcular el quantum de la base imponible.

3.2.5. La quejosa señaló que el creador de la norma utilizó el término "acumular" en un contexto en el cual el significado natural de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

esa palabra carecía de sentido y, por ello, se causaba una inseguridad jurídica a los gobernados, puesto que se carecía del conocimiento pleno de que alcance tenía dicho concepto por la forma en que el legislador la utilizó.

En la especie, la definición del término acumular era necesaria para que así fuera conocido su alcance por los destinatarios de la norma, porque las leyes no se encuentran formuladas para un cierto sector de los gobernados (so pena de violar el artículo 13 constitucional), o para un "medio". Por ello, el señalamiento de que no es necesario definir una palabra si se usó en un medio determinado (sin que refiera cuál medio) es indebido, porque la redacción de las leyes debe atender a que sea comprendida por todos los gobernados y no únicamente por un sector. Por otra parte, el señalamiento de que no existe obligación de definir si las palabras tienen un uso de clara comprensión en el medio a que se refiere tampoco se actualiza, porque los términos de las leyes reclamadas son materia de diversas interpretaciones en el medio en que se utilizan, con lo cual se deja a los gobernados en una completa inseguridad jurídica.

El Juez señaló que "acumular" tiene un uso de clara comprensión en el medio y fundó su argumento en la tesis de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY", en la que se señala contundentemente que el legislador no se encuentra obligado a definir un término utilizado en la ley, si el mismo es conocido por cualquier persona de entendimiento ordinario, idea totalmente contraria al "medio" al que se hace referencia, puesto que dicho medio presupone un grupo especializado en la materia y no la gente normal.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Incluso prescindiendo de lo anterior, en el caso la palabra acumular no tiene clara comprensión, puesto que dicha palabra se utiliza, de conformidad con el artículo 17 de la ley, a los ingresos y no a los inventarios y, considerando que el legislador ha distinguido expresamente entre ambos conceptos, se concluye que el sentido natural de dicho concepto tendría razón de ser en un contexto en el que se habla de ingresos obtenidos por los contribuyentes y no en la forma en que el legislador lo utilizó en la fracción IV del tercero transitorio que se reclama.

La quejosa no tiene elementos para saber qué debe entenderse por el término "acumular" utilizado por esa fracción, puesto que no existe ninguna referencia a disposiciones o normativas —como los principios citados— que le permitan conocer el significado que se le asigna a ese término.

Además, el juez usa la tesis de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY", que señala que los elementos esenciales del tributo deben ser aprehensibles por el entendimiento ordinario de cualquier persona, pero llega a una conclusión absurda en el sentido de que el término acumular tiene un uso de clara comprensión dentro de un grupo de personas o medio.

3.2.6. No existe fundamento legal o constitucional para lo que señala el juez en el sentido de que le garantía de legalidad no tiene un alcance tal que obligue al legislador a definir, como si fuera

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

diccionario, cada una de las palabras que emplea, si estas tienen un uso en un medio que permite una clara comprensión.

3.2.7. Además, la jurisprudencia 113/99, citada en la sentencia recurrida, es inaplicable, pues en la misma se analizó la regularidad constitucional del impuesto al activo, que difiere de la situación del impuesto sobre la renta, dado que en el caso de aquél la propia norma contenía los procedimientos a partir de los cuales se podía determinar la base imponible del tributo (artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo), mientras que en éste la aplicación de los métodos de valuación no es posterior a la fijación cierta y objetiva de la base tributaria, sino por el contrario, la aplicación de dichos métodos sirve para concretar la magnitud de la deducción que el contribuyente podrá disminuir de los ingresos acumulables, de lo que resulta incuestionable que sí se trata de un elemento integrador de la base y el legislador tenía que haber definido con toda claridad cada uno de los elementos que integraban los métodos de valuación de inventarios que pudieran ser utilizados por el contribuyente.

3.2.8. Además, el Juez llega a conclusiones que no se siguen de las jurisprudencias que citó, pues de seguirlas se habría concedido el amparo.

Así, en principio, el criterio de rubro: "IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY" señala que si el sujeto pasivo de la relación tributaria carece de un conocimiento de la forma en que debe contribuir, entonces la disposición es inconstitucional, pero ello sirve al juez para concluir que no es

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

necesario que el legislador defina todos los términos de las normas que emite.

Finalmente, el juez citó la tesis "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE" que partió de un supuesto en que un artículo de la ley remite a principios de generalmente aceptados, con lo cual indebidamente concluye que las fracciones del artículo reclamado no violan la legalidad tributaria, a pesar de que no contienen remisión alguna a los principios de contabilidad generalmente aceptados, ni tampoco a técnica contable alguna.

3.3. Violación de los preceptos reclamados a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria.

3.3.1. Respecto de lo expresado por el juez en el sentido de que el artículo tercero no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, el Juez pierde de vista que a partir del primero de enero de dos mil cinco entró un nuevo esquema de deducción, por lo que la obligación de acumular los inventarios con que contaba la quejosa para poder así deducir el costo de lo vendido es inconstitucional, pues los inventarios con que contaba la quejosa al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro fueron materia del anterior esquema de deducción y de manera indebida, pretenden ser ahora materia del nuevo esquema de deducciones.

Los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no son un ingreso para la quejosa, por lo que no pueden ser considerados como indicativo de capacidad contributiva, como

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

indebidamente se expresa en la resolución. Es incorrecto señalar que la opción contenida en el tercero es con el fin de diferir el impuesto derivado de dicho inventario, pues dichos inventarios se encontraban regulados bajo el anterior esquema de deducción de las adquisiciones, lo que ocasiona que no debiera de diferirse impuesto alguno, puesto que ese diferimiento no era posible en dos mil cuatro.

Al considerar el valor de los inventarios para la determinación de la base del impuesto sobre la renta, se ocasiona que la base se aumenta artificialmente y, por tanto, es irreal, sin que corresponda a la verdadera capacidad contributiva del gobernado.

3.3.2. Por otro lado, el juez erró al considerar que la acumulación es opcional, pues al haber ejercido la opción de acumular los inventarios, resulta claro que el supuesto previsto en la ley no es de realización futura, sino que el mismo se ha actualizado, con lo que el juez contradice la tesis de rubro: "CRÉDITO AL SALARIO. EL EJERCICIO DE OPCIÓN QUE DENTRO DEL SISTEMA RELATIVO AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL ESTABLECE EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, NO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO DEL TRIBUTO".

3.3.3. Además de lo anterior, el hecho de que la deducción del costo de ventas se difiera hasta el momento de enajenación sí es desproporcional, porque hasta que no se verifique la enajenación, se impide al gobernado reflejar su verdadera capacidad contributiva, puesto que no se le permite reflejar en su situación fiscal la erogación que tuvo que realizar para adquirir esos bienes.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

El juez consideró que el sistema de deducción del costo de lo vendido ajusta el momento de la deducción al momento en que se produce efectivamente el ingreso, por lo cual no grava una manifestación irreal de riqueza, porque la capacidad contributiva de la quejosa sólo se afecta negativamente cuando el contribuyente enajena sus bienes, mientras que cuando los adquiere no se modifica su patrimonio, puesto que se produce un ingreso en mercancías en la misma medida en que se realiza el egreso de numerario.

Lo anterior es indebido en razón de que el hecho de que la deducción del costo de venta se difiera hasta el momento de la enajenación de bienes (que podría no verificarse nunca), sí es desproporcional, porque hasta que no se verifique la enajenación, se impide al gobernado poder reflejar su verdadera capacidad contributiva, porque no se le permite considerar en su situación fiscal las erogaciones que tuvo que realizar para adquirir esos bienes, la cual sí representa una disminución en su capacidad contributiva y que inconstitucionalmente no se toma en cuenta por los dispositivos reclamados.

Es la quejosa la que eroga una cantidad por la adquisición de los bienes y su proveedor quien recibe esa cantidad a cambio, por lo que quien acumula un ingreso es el proveedor, y la quejosa, como adquirente del bien, no percibe un ingreso en bienes, sino que por el gasto efectuado tiene a su favor una deducción que debe reflejar la disminución en su capacidad contributiva.

Así, el juez da un doble efecto a la mecánica del impuesto sobre la renta, porque ambos sujetos contratantes obtienen ingresos, uno en efectivo y otro en bienes, sin que en la especie se verifique o actualiza

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

alguna deducción, lo cual, llevado al absurdo, implica el que si el comprador paga su obligación a crédito, aún así obtiene un ingreso por la mercancía adquirida y no se le reconoce la existencia de la deuda.

El juez se confunde al considerar indebidamente que las mercancías que adquiere la quejosa nulifican el detrimento que en su patrimonio sufre por la erogación efectuada, cuando son dos cosas totalmente distintas, siendo que la compra de mercancía no puede considerarse como un indicativo de capacidad contributiva, pues no se realiza una afectación patrimonial positiva, sino que la capacidad disminuye.

3.3.4. Cualquier señalamiento en el sentido de que los inventarios ya se dedujeron por el contribuyente no debe tomarse en cuenta, porque esa deducción se hizo bajo el anterior esquema de deducciones.

Tratándose de las fracciones IV, V y IX, que establecen la limitante de que no pueden deducir los inventarios que tuviera el contribuyente al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, así como la opción prevista para deducir tales inventarios en forma prorrateada, el efecto derivado de la declaración de la inconstitucionalidad sería eliminar esas limitaciones y que el quejoso pudiera incluir en la determinación del costo de lo vendido en dos mil cinco el inventario con que contaba el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin tener para ello que acumular un ingreso ficto como lo es la tenencia del inventario.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

La declaración de inconstitucionalidad del artículo transitorio controvertido sí puede otorgar un beneficio efectivo a la quejosa, que consiste en la posibilidad de efectuar la concreción del costo de lo vendido de dos mil cinco sin tomar en consideración las limitantes establecidas en dicho dispositivo.

Al respecto, debe señalarse que es desacertado que al contribuyente se le posibilite deducir en dos ocasiones el valor del inventario con que contaba hasta dos mil cuatro, porque para que pueda incluir dicho inventario en la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco al propio tiempo debe acumular como ingreso ficto un valor idéntico al de dicho inventario.

Para que pudiera darse la doble deducción planteada por el juez sería necesario que no existiera la obligación de acumular el ingreso ficto, porque tal vez podría hablarse en ese supuesto de una norma de beneficio, pero sólo tal vez, porque la modificación de las bases de tributación no es un acto imputable a los particulares respecto de los cuales deban sufrir un detrimento jurídico, pues bajo el nuevo sistema de deducción es necesario contar con un inventario inicial, que corresponde con el que se tenía en dos mil cuatro, por lo que no es constitucionalmente válido que se condicione la integración de dicho rubro a la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco, por el simple hecho de que en dos mil cuatro se llevó a cabo la deducción de la mercancía, habida cuenta que no fue el particular quien propició dicha alteración en la manera de integración de la base imponible del impuesto sobre la renta.

Así, es falso que el mecanismo reclamado sea un beneficio consistente en poder deducir en dos ocasiones en inventario, pues de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

ser así la quejosa no habría promovido una demanda en su contra al no tener interés jurídico.

Además, es infundado que la concesión de la protección constitucional sería perjudicial para la quejosa, puesto que las normas reclamadas no contienen ningún beneficio, sino que limitan de manera inconstitucional la integración del inventario con que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro en el costo de lo vendido de dos mil cinco. La declaración de inconstitucionalidad conseguiría la eliminación de esa limitante para que el contribuyente pudiera integrar el costo de forma acertada y con ello se respetara el principio de proporcionalidad tributaria, lo cual de manera alguna sería un perjuicio para la quejosa.

La posibilidad de incluir en el costo de lo vendido el inventario de dos mil cuatro no procedería de las normas declaradas inconstitucionales, sino del artículo 45-A, tomando en consideración que el efecto de la sentencia sería eliminar las limitantes establecidas en las normas jurídicas reclamadas, que no establecen la posibilidad de incluir en el costo de lo vendido el inventario de dos mil cuatro.

3.3.5. Por otro lado, es incorrecto el argumento en el sentido de que es lógica la imposibilidad de incluir el inventario en la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco porque su valor fue deducido en dos mil cuatro y por ello el inventario en cuestión ya no tiene costo, porque si bien la quejosa dedujo el inventario adquirido bajo el esquema de deducción de compras en dos mil cuatro, ello obedeció a la sistemática de la determinación de la base del impuesto sobre la renta vigente en ese momento, pero ello no puede tener como resultado que se establezca que esa mercancía ya no tiene un costo,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

pues en dos mil cuatro no existía la mecánica actual de deducción, es decir, no puede considerarse que la mercancía adquirida en dos mil cuatro, deducida a su adquisición, ya no tiene un costo para efectos del nuevo sistema de deducción, pues fue hasta dos mil cinco cuando surge la figura del "costo de ventas" lo que demuestra que la a quo mezcla dos sistemas diversos en su argumento.

Contrariamente a lo señalado en la sentencia, el inventario de dos mil cuatro sí tiene un costo para efectos de la deducción, pues para poder arribar a su monto es necesario partir de un inventario inicial, el cual corresponde al inventario con que se contaba en dos mil cuatro.

La imposibilidad de incluir ese inventario en el costo de lo vendido tiene como consecuencia que se obligue al contribuyente a tributar con una base distorsionada, ya que no se le permite incluir el costo que representó la adquisición de la mercancía que enajenó en dos mil cinco, por lo que se le constriñe a tributar a partir del ingreso bruto sin poder disminuir ese monto por medio del costo que representó la compra de la mercancía vendida, lo que viola el principio de proporcionalidad.

El sistema de deducción del costo de lo vendido debe tomar en consideración la totalidad de conceptos que concurrieron a la integración del valor del producto que finalmente fue enajenado por el contribuyente, sin importar para dicho efecto la fecha en que fueron adquiridos los insumos adheridos al producto finalmente vendido, por lo que la disposición jurídica debería posibilitar que se incluya en el costo de lo vendido el valor de dicho inventario.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Igualmente, al considerar el juez que "las mercancías que forman parte del inventario ya fueron deducidas y no tienen costo" realiza una mezcla de conceptos totalmente diferentes que tuvieron una vigencia temporal también diferente.

La a quo justifica la limitación de la inclusión del inventario base y su condicionamiento a la acumulación de un ingreso ficto, bajo argumentos de igualdad entra ambos sistemas de deducción, ya que pretende la continuidad de las compras bajo el sistema del costo, cuando este último entró en vigor después de fenecer el primero y peor aún, cuando ambas son figuras totalmente diferentes. Consecuentemente si las mercancías que forman parte del inventario fueron o no deducidas en dos mil cuatro bajo el sistema anterior, para efectos del nuevo sistema ello no importa, pues el sistema de costo tiene sus reglas propias al ser una deducción diversa al de la adquisición de mercancías.

Además, al no representar un ingreso esos inventarios, no podrían ser tenidos como indicativo de capacidad contributiva. Al considerarse este valor para la determinación de la base del impuesto sobre la renta, se ocasiona que la base se incremente artificialmente y, por tanto, sea irreal y no corresponda a la verdadera capacidad contributiva del gobernado.

3.3.6. Respecto de lo que dice la sentencia en el sentido de que la inflación no es un elemento del costo de lo vendido, lo que realmente se planteó era que el artículo 45-F no permitía reflejara su verdadera capacidad contributiva para efectos de la determinación de la base del impuesto sobre la renta, al prohibir considerar el efecto de la revaluación adicionado a sus inventarios y al costo de lo vendido de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

los bienes que enajena. El señalamiento del juez, en ese sentido, es inatendible, porque no fue lo que se argumentó por la quejosa, al igual que el resto de los argumentos planteados por el juzgador al pronunciarse sobre la cuestión planteada, puesto que los señalamientos del a quo no van encaminados a desvirtuar la violación planteada por la quejosa ni contienen razones de paso para sostener la constitucionalidad de la norma impugnada.

3.4. Violación a la garantía de equidad tributaria.

3.4.1. Los razonamientos del juez al responder al planteamiento sobre la inequidad de las normas reclamadas son infundados, pues si bien es cierto que se ha reconocido un trato diferenciado entre personas físicas con actividades empresariales y personas morales, en la especie, los diversos tratamientos que el legislador da respecto a la forma de realizar las deducciones, considerando para la persona física la adquisición de mercancías y para la moral el costo de lo vendido, carecen de una justificación que motive tal diferencia, puesto que el diferimiento del momento de deducción para personas morales no representa un beneficio o reconocimiento de la situación diferenciada de las personas físicas, ni tampoco es un reconocimiento de las distintas capacidades económicas que ambos sujetos tienen, ni mucho menos justifica por qué para personas morales es necesaria la implementación de la referida deducción del costo de lo vendido.

El planteamiento de la quejosa sería infundado si la persona moral pretendiera que un beneficio creado para personas físicas le fuera aplicable a ella, pero no puede estimarse ello cuando el legislador prevé un tratamiento que la persona moral quejosa estima

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

violatorio de garantías y que compare dicho tratamiento injusto con otros ejemplos de esquemas fiscales donde no se da tal situación.

Además, el juez consideró incorrectamente que los contribuyentes del régimen simplificado son ineficientes, característica que no puede considerarse válida para favorecerlos en su situación contributiva. No pueden aplicarse en ese caso los criterios de diferenciación que se utilizaron para las persona físicas, pues tanto las personas del régimen simplificado como las del régimen general son personas morales, contribuyentes del mismo gravamen y, por tanto, sí es válido compararlas, por tratarse de sujetos jurídicos iguales.

De hecho, la propia exposición de motivos citada en la sentencia apoya las consideraciones de la quejosa, pues en la misma se señaló expresamente que se debían eliminar los tratamientos preferenciales (como el del régimen simplificado), al no estar justificados, puesto que se busca un sistema equitativo y eficiente, lo cual no se da en el caso, como lo reconoció expresamente el Juez de Distrito.

Además, en su iniciativa, el Ejecutivo consideró que al establecer el esquema de costo de lo vendido se buscaba dar a los contribuyentes con características similares a la quejosa una simplificación administrativa que le permitiera determinar el impuesto de forma más sencilla, lo cual demuestra que en el proceso legislativo se reconoce que los contribuyentes con cargas similares a la quejosa tenían una carga administrativa compleja hasta antes de la entrada en vigor de la norma impugnada.

La diferencia de regímenes no puede ser justificante de la falta de equidad, además de que en la exposición de motivos no se justifica

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

la diferencia que se reclama por la persecución de fines extrafiscales que permitan el trato diferenciado.

3.4.2. También se equivoca el juez al señalar que el artículo 225 no viola la garantía de equidad, porque tanto quienes se encuentran en los supuestos de dicho artículo como la quejosa generaron fuentes de empleo y las mantienen, generando un desarrollo regional, ya que tan prioritaria es la actividad de la construcción como la del comercio y el juez no justifica la diferencia de trato, ni el legislador motivó esa distinción.

Además, que dicho artículo contenga una opción sujeta al cumplimiento de requisitos no es un elemento que justifique el trato diferenciado y aunque ello fuera considerado, dicha opción debió preverse para los contribuyentes como la quejosa.

3.5. Violación a la garantía de irretroactividad.

En la sentencia el Juez considera que no se viola la garantía de irretroactividad de la ley porque: a) la obligación de determinar el inventario base y la actualización del mismo sólo surte efectos desde dos mil cinco y b) la quejosa no tiene el derecho adquirido a tributar siempre sobre una misma base o tasa.

La sentencia es incongruente por que el a quo hace de nueva cuenta a una obligación de actualizar los inventarios, misma que como se señaló en el agravio décimo, no está prevista en ninguna de la fracciones del tercero transitorio reclamado. También es incongruente la sentencia al establecer que la quejosa se dolió de que no podía deducir sus inventarios a dos mil cuatro, lo cual nunca se planteó en la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

demanda de amparo. Además, el juez no estudió debidamente el argumento consistente en que la obligación de valuar los inventarios era violatoria del artículo 14 constitucional.

De cualquier manera, lo argumentado por el juez es infundado, porque el primer párrafo de la fracción V del artículo tercero señala expresamente que los contribuyentes al treinta y uno de diciembre deberán determinar un inventario base, obligación que en esa fecha no tenían impuesta y que les es exigida de manera inconstitucional. Es decir, para cumplir con esa obligación, es necesario considerar el valor de los inventarios al treinta y uno de diciembre, fecha anterior a la entrada en vigor de las normas impugnadas, con lo cual se evidencia que el artículo impugnado es inconstitucional.

El Juez parte del supuesto de que la norma inicia su vigencia en dos mil cinco, lo cual es incorrecto y adicionalmente desconoce que para la actualización de dicho supuesto, es imprescindible referirse a una situación acaecida con anterioridad a su entrada en vigor.

Por otro lado, en la demanda nunca se planteó que el artículo reclamado le transgrediera sus derechos adquiridos, sino que el legislador violó la Constitución al momento de redactar las normas impugnadas, por lo que la sentencia es incongruente.

Finalmente, la tesis de rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA", sirve al juez para concluir que el artículo reclamado no es inconstitucional, porque la obligación de determinar el inventario base y su actualización surge a partir de la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

entrada en vigor de la norma. Ello evidencia que a pesar de citar esa jurisprudencia no obedece lo que la misma dice.

3.6. Incorrecto estudio de la fracción IV del artículo tercero reclamado, provocando una violación a la garantía de equidad tributaria.

En la demanda de amparo se reclamó la inconstitucionalidad de la tabla para la determinación del índice de rotación de inventarios que sirve para fijar el inventario base a acumular, contenida en el artículo tercero transitorio de la ley, sosteniendo que resultaba violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

El juez justifica la negativa del amparo en que la tabla contempla que si un contribuyente rebasa un rango queda inmediatamente comprendido en el siguiente, sin que exista distinción entre este individuo y aquéllos que se sitúan en un rango inferior en atención al porcentaje excedente de ese límite.

Esa apreciación es desacertada, pues en la norma en cuestión no considera factores que puedan justificar la distinción que establece la tabla y mucho menos establece un factor que equilibre la proporción de cantidades pagadas entre un rango y otro.

La tabla toma para diferenciar elementos completamente ajenos al objeto del tributo, lo que distorsiona la capacidad de la quejosa, pues no cuentan con la misma capacidad para contribuir aquéllos cuyos bienes se enajenan en gran volumen que los que tienen dificultad en la colocación de sus productos en el mercado, pues al existir un índice de rotación de inventarios mayor, es menor el plazo concedido para efectuar la acumulación. Entonces, la tabla no hace

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

las diferencias en función e la obtención de ingresos o de su falta, ni tampoco la enajenación de los productos depende del flujo de ingresos ni mucho menos de la actualización de estas situaciones se puede derivar con certeza una mayor o menor capacidad contributiva de una persona moral, ni se puede considerar que la capacidad contributiva de una persona moral se determina por el monto de ingresos que se tienen, puesto que puede darse que un contribuyente con un monto de ingresos muy elevado, tenga un nivel alto de erogaciones, lo que al final redunda en que esos ingresos se reduzcan drásticamente y no exista una verdadera utilidad gravable.

La tabla es inconstitucional porque injustificadamente permite que por el aumento en una décima de los parámetros que contempla, se cambie de rango al rebasar su límite superior, sin que pueda corroborarse que dicho incremento en el rango obedece a que el contribuyente tiene mayor capacidad de pago que quien se encuentra en el rango inferior.

No existe un porcentaje de excedente en los límites que permita la existencia de un trato equitativo y proporcionado entre los contribuyentes que aplican la norma, sino que se trata de un trato desigual en relación con los que se ubican en el rango inmediato inferior, pues la tarifa progresiva se refiere a la acumulación del monto de los inventarios en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango.

Este tipo de tablas ya ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte, a través de las jurisprudencias 64/2000 y 90/99, cuyos rubros son: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS". A pesar de ello, el juez dejó de aplicar esos criterios.

En los criterios citados por el juez se analizaron tablas en las que se preveía la existencia de cuotas fijas y tasas a aplicar sobre los excedentes del límite inferior, lo que no sucede en la especie.

QUINTO. Análisis de los agravios. Una vez establecido lo anterior, se dará respuesta a cada uno de los planteamientos de la parte recurrente, al tenor de las siguientes consideraciones:

I. INCONGRUENCIAS DE LA SENTENCIA RECURRIDA.

La parte quejosa señala que la sentencia recurrida es incongruente porque:

1) El Juez se equivocó al señalar que la recurrente expresó agravios en contra del artículo 45-A por violación a la garantía de legalidad al condicionar la procedencia de la deducción del costo de lo vendido, para el caso del sistema de costeo directo, violación que nunca fue planteada por la quejosa (agravio 3.1.1).

2) En la sentencia se realiza un defectuoso estudio conjunto de los conceptos de violación, sin llevar un orden, lo cual es reflejo de una deficiente técnica judicial (agravio 3.1.2).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

3) El juez no estudió la violación al principio de proporcionalidad que se hizo valer respecto de la fracción V del artículo tercero reclamado.

4) El juez no estudió el noveno concepto de violación, consistente en la violación a la garantía de equidad por parte de la tabla porcentual para la acumulación de inventarios en cada ejercicio por violar los principios de proporcionalidad y equidad (agravio 3.1.4).

Respecto de dichos agravios, los sintetizados con los números 3.1.1 y 3.1.2 son inoperantes, pues se advierte que en ellos la parte recurrente sólo plantea que en la sentencia se cometieron incongruencias al momento en que el juez hizo la relación de lo planteado en los conceptos de violación y que el juez realizó un deficiente estudio conjunto de los conceptos de violación, sin señalar nada sobre la omisión del estudio de los conceptos de violación o sobre lo incorrecto de la resolución del juez respecto de los temas constitucionales planteados.

En este sentido, los agravios sobre las incongruencias de las sentencias sólo tienen razón de ser si sirven de sustento para demostrar que el juez no estudió lo que se planteó en la demanda de garantías o que lo resuelto por el juez fue incorrecto, pero cuando se plantean como lo hace la parte quejosa, pidiendo que se revoque la sentencia de amparo simplemente porque el juez cometió errores al momento de narrar los conceptos de violación en el estudio de los preceptos impugnados, los agravios no alcanzan para el objeto que pretenden, porque en realidad no combaten la razón central que fundamenta la resolución que se pretende revocar e

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

independientemente de que tuviera o no razón la parte recurrente, las razones que sustentaron el fallo, quedarían firmes. Por tanto, deben declararse inoperantes esos agravios.

Por otra parte, son infundados los agravios 3.1.3 y 3.1.4, porque contrariamente a lo que señala la recurrente, en la sentencia sí se estudió su planteamiento sobre la violación a la equidad tributaria por parte de la tabla contenida en la fracción V del artículo tercero reclamado y sí se analizó la violación planteada respecto de esa fracción a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, respecto del agravio 3.1.3, se advierte que la parte quejosa planteó en su demanda de amparo la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria por parte de la fracción V. Respecto de ello, el juez consideró que no podía conceder el amparo porque la norma reclamada era optativa y, además, daba un beneficio a los contribuyentes, por lo que los efectos del amparo no podrían concretarse (consideración sintetizada en la presente resolución con el número 2.2), con lo cual sí se dio respuesta a lo planteado por la quejosa, aunque no se haya entrado al fondo del planteamiento por existir razones que demostraban su inoperancia.

Por otro lado, respecto del agravio 3.1.4, concretamente en la página 97 de la sentencia, se advierte que se realizó el análisis de lo planteado por la parte quejosa, señalando que el artículo que contenía la tabla tampoco era inequitativo, porque consideraba la situación objetiva de los contribuyentes, así como las circunstancias cualitativas y cuantitativas en que se ubicaban frente a la ley, tratando igual a lo iguales y de forma desigual a los desiguales, lo que demuestra que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

contrariamente a lo señalado en el recurso de revisión, sí se analizó el planteamiento mencionado.

II. INOPERANCIA DE LOS AGRAVIOS SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS QUE PREVÉN LA OPCIÓN DE LA ACUMULACIÓN DE INVENTARIOS.

Por otra parte, son inoperantes los agravios que se refieren a la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, otorgada a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de las fracciones IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias del decreto de reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco.

Antes de explicar por qué se llegó a esa solución, resulta necesaria, en primer término, la remisión a lo dispuesto por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo previamente identificado. En la parte conducente, dichos preceptos establecen lo siguiente:

> "**Artículo tercero.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:
> […]
> IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004.
>
> No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.
[…]
V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

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

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

b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales.

Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

[TABLA]

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

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

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

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

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

Como puede apreciarse, la fracción IV del referido artículo establece que para la determinación del costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias al treinta y uno de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

La consecuencia de lo anterior es que, al no reflejarse el valor de adquisición dentro del costo de ventas fiscal, la totalidad —o, cuando menos, una gran parte— del ingreso producto de la venta repercutiría en la utilidad fiscal —excepción guardada, desde luego, del reconocimiento que correspondería a las demás deducciones autorizadas al contribuyente—, lo cual podría eventualmente tener un impacto económico particular en el corto plazo —medido en razón del lapso que pudiera llevar el agotar el inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, y hasta que se unifique la generación del ingreso con la deducción de un costo de ventas “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

combatir regímenes alternativos de esta naturaleza, resultan inoperantes, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia 96/2001 del Pleno de esta Suprema Corte, cuyo rubro es: **“**CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES”[1]**.**

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

---

[1] En dicha tesis se señala textualmente: “Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas”. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIV, Agosto de 2001, página: 6.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

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

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

El primero de los pasos descritos no presenta mayor complejidad, pues se trata de una simple comprobación de la efectiva existencia de diferencias entre dos regímenes, sistemas o esquemas establecidos legalmente, pues no tendría ningún sentido abordar el

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

análisis de dos aparentes opciones o alternativas que realmente no lo sean, por su identidad mutua.

Con mayor precisión, resulta importante verificar si se trata de opciones excluyentes entre sí, y la parte específica en la que radica dicho carácter.

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

Lo anterior tiene implicaciones en el ámbito de la constitucionalidad de las normas reclamadas, pues puede apreciarse que, en el caso de que los sujetos estimen que la totalidad de las opciones que otorga el legislador son inconstitucionales, ello tendría efectos distintos dependiendo del carácter de la elección: de estar obligado a elegir, los gobernados pueden quedar indefensos ante actuaciones arbitrarias que otorgan dos o más opciones, todas ellas consideradas lesivas de sus garantías individuales; en cambio, si la elección es potestativa, la voluntad del sujeto tendría una dimensión

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

específica que debe valorarse, pues el régimen optativo que se llegara a considerar inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

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

Ahora bien, a fin de proceder al análisis propuesto en los pasos tercero y cuarto del escrutinio descrito, resulta necesario que el análisis que se efectúe en los pasos primero y segundo concluyan afirmativamente, es decir, en el sentido de que se trata de una medida distinta a la ordinaria, la cual no resulta obligatoria a los causantes o no forma parte de una elección obligatoria. Lo anterior, en razón de que un esquema que no represente diferencia alguna frente a la regla general, o bien, que sea obligatorio para el contribuyente —en cualquiera de los dos aspectos descritos—, siempre podrá ser analizado en términos de las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurran las circunstancias particulares del caso. A través del tercer punto del análisis propuesto, se pretende verificar el efecto que tiene el esquema alternativo frente al régimen general y, específicamente, si éste es benéfico en términos llanos o,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

como se proponía, “nominales”. Como ejemplos típicos de lo anterior, se pueden señalar la disminución del monto de la obligación fiscal, el diferimiento del momento del pago, o bien, simples facilidades administrativas.

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

En efecto, si el legislador pretendía impulsar cierta actividad, o bien, promover alguna conducta específica, utilizando el sistema fiscal como medio para tal fin —y, específicamente, mediante la implementación de una opción voluntaria en dicho sistema—, corresponde al Congreso —o al Ejecutivo, en los casos en los que ello así esté autorizado— el establecimiento del incentivo, su contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera. En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo *de su elección,* no corresponde a la Suprema Corte proceder a la revisión del mismo, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría, los requisitos que se deben cumplir, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Dicho de otra forma, el análisis descrito puede servir para determinar cuándo son inoperantes los argumentos planteados por los causantes *que eligieron* el régimen opcional de que se trate, caso distinto al de aquellos excluidos del propio esquema alternativo, los cuales tienen derecho a que se analice si dicha circunstancia no obedece a una diferenciación injustificada.

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

2. Carácter optativo del régimen. El esquema de acumulación de inventarios no es obligatorio para los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se desprende de las fracciones IV y V del artículo analizado, especialmente en la primera, en la que claramente se especifica que el régimen de acumulación de inventarios es optativo para los causantes, es decir, no obliga en términos generales a los contribuyentes del Título II, sino únicamente a aquéllos que voluntariamente decidan acogerse a él.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Así, generándose un costo de ventas fiscal deducible en lo que concierne al importe de la adquisición de mercancías, se disminuye el monto del impuesto a cargo, lo cual constituye el beneficio "nominal" que se establece como incentivo, sin que pueda pasarse por alto el hecho de que la deducción de ese inventario ya habría sido realizada y, en su caso, podría todavía afectar la determinación del gravamen, ya no como deducción —al nivel de la utilidad fiscal—, sino como una pérdida fiscal pendiente de ser amortizada —al nivel del resultado fiscal—.

4. Justificación del esquema optativo. A juicio de este Alto Tribunal, la medida alternativa otorgada a los causantes no es una medida demandada por las garantías constitucionales establecidas en aras de conseguir la justicia tributaria del artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que obedece a otro tipo de razones.

En efecto, debe apreciarse que desde los requisitos exigibles constitucionalmente al sistema tributario, resultaría relevante que se permitiera la deducción de los inventarios, bajo cualquier esquema —proporcionalidad—; que dicha deducción se otorgara de manera general y sin establecer discriminaciones indebidas —equidad—; a través de un ordenamiento material y formalmente legislativo —legalidad—; y como parte de un gravamen destinado a cubrir los gastos públicos.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

De esta manera, se aprecia que el ordenamiento no deja de reconocer la deducción respectiva, tan es así que la misma fue realizada y se tradujo en una disminución del ingreso acumulable en ejercicios anteriores e, inclusive, podría aún subyacer en la situación fiscal del causante, en caso de que dichas deducciones hubieren dado lugar a la determinación de pérdidas fiscales que podrían ser amortizables, actualizadas, contra la utilidad fiscal que llegue a determinarse a partir de dos mil cinco. Simple y sencillamente, el ordenamiento reconoce que dicho importe no debe ser incorporado al costo de ventas fiscal y, apreciando que ello podría implicar un impacto financiero —lo cual no es necesario ni presupone un agravio

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

jurídico al contribuyente—, permite que los causantes puedan, si lo desean, revertir la deducción, para efectuarla conforme vayan generando el ingreso derivado de las ventas que realicen.

Lo anterior puede ser apreciado en el propio proceso legislativo que dio lugar a las reformas combatidas, tanto con la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal[2], como con el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, fechado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro[3].

Igualmente, puede apreciarse que en la discusión suscitada al seno de la cámara de origen, el diputado Francisco Suárez Dávila, en

---

[2] La misma decía:

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

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

alusión a los efectos que podrían derivar del cambio en el sistema de deducciones, señaló:

> "[…]
> Una reforma de esta naturaleza afecta sensiblemente a todos los sectores, sobre todo cuando el año próximo la actividad económica disminuirá como se pronostica
> […]
> Entonces viendo el asunto en paquete pensamos que la mejor solución era una solución intermedia. De tal suerte de como se ha dicho avanzamos hacia un sistema contablemente perfecto, que está en vigor en todos los países del mundo, cosa que se argumento mucho, pero básicamente lo que estamos planteando es lo que nos preocupa, sobre todo es el efecto negativo en el flujo de caja de las empresas que se está dando en el año de 2005, año en que la economía va a tener posiblemente una baja de actividad económica y lo que pensamos es que logramos distintos objetivos; logramos la consistencia contable y demás, pero amortiguamos —y es lo que nos preocupa— amortiguamos el efecto sobre las empresas. De tal suerte que la mayor parte de ellas a lo largo de un periodo de ocho años, con un sistema sencillo y lineal se van a eliminar los efectos nocivos sobre las empresas de flujo de caja […]".

Lo mismo puede decirse del dictamen de fecha once de noviembre de dos mil cuatro, formulado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores[4] y del dictamen de doce de noviembre de dos mil cuatro,

---

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

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

Si bien, estas dictaminadoras consideran adecuada la medida para cambiar el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera necesario ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios a un periodo de 12 años en lugar de los

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

en el que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados aceptó las modificaciones efectuadas por su colegisladora[5].

Bajo esta tesitura, el proceso legislativo mencionado hace referencia al impacto negativo que el cambio de sistema de deducciones podría tener sobre las empresas. Sin embargo, el referido "impacto" —como se ha señalado— no se presenta de manera necesaria o generalizada, ni puede ser identificado con un agravio de naturaleza jurídica, que es de los susceptibles de ser atendidos a través del juicio de garantías.

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

Asimismo, otras circunstancias pueden influir en que el impacto financiero ni siquiera llegue a materializarse, como acontecería con los causantes que hubieren agotado sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, con los que tuvieran existencias reducidas a esa fecha, pues en estos casos será necesario que se realicen nuevas compras, cuyo costo podrá ser deducido en los

---

7 años propuesto por la Colegisladora, ello con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los inventarios, sin que el cambio de esquema deducción impacte de manera negativa a las empresas.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

términos legales, sin que el cambio de sistema se traduzca en un problema particular desde el punto de vista económico.

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

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

Por consiguiente, tratándose de un esquema justificado en razones diversas a los principios constitucionales de la materia tributaria, es claro que se trata de un sistema cuya existencia, dimensión, contenido y alcance corresponden al legislador —tanto como sucede con los requisitos o condiciones necesarias para

---

[5] “En materia de costo de venta esta Comisión considera conveniente modificar la tabla de acumulación de inventarios, a efecto de establecer un plazo mas amplio para que los

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

acceder al mismo—, en el espacio amplio —que no ilimitado— de configuración política con el que cuenta para diseñar el sistema tributario y, específicamente, los estímulos particulares otorgados en éste.

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

Con base en estas consideraciones, esta Primera Sala considera que no le asiste razón a la parte recurrente en el sentido de que dichos artículos no son una opción a favor del contribuyente (agravio sintetizado con el número 3.3.2), por lo que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios —como condición para la deducción del costo de ventas de la mercancía en existencia a diciembre de dos mil cuatro— son inoperantes, en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral, es decir, la acumulación no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema.

---

contribuyentes los acumulen, llevándolo a 12 años, con lo que se pretende amortiguar su impacto”.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

Adicionalmente, debe considerarse que contrariamente a lo señalado por la recurrente en el agravio marcado con el número 3.3.4, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería el de obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del artículo reclamado, cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, a través del ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de deducir el costo de lo vendido de los inventarios con los que contaban al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

justicia en la tributación —definida en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados por la parte quejosa devienen inoperantes, por lo que debe negarse el amparo de la Justicia Federal.

En este mismo sentido, resultan igualmente inoperantes los argumentos enderezados en contra de la fracción IX del artículo impugnado, la cual establece lo siguiente:

> "**Artículo tercero**. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:
> […]
> IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valuar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.
> […]
> El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables".

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

En el presente caso, tomando en cuenta que la impetrante de garantías decidió ejercer la opción de acumulación de inventarios a que se refieren las fracciones IV y V del artículo tercero del decreto legislativo reclamado, ello tiene repercusiones particulares en los efectos que la fracción IX del mismo artículo tiene en su esfera jurídica.

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Derivado de lo anterior —dadas las consideraciones que soportan la conclusión a la que arriba esta Primera Sala—, la calificación de inoperancia se extiende a los siguientes agravios que formuló la recurrente:

A. Los agravios sintetizados bajo el número 3.5, en los cuales la recurrente hace valer que, contrariamente a lo que sostuvo el Juez de Distrito, la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias reclamadas sí rige a situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor.

En este aspecto, se advierte que precisamente lo que impugnó la quejosa en sus conceptos de violación fue la obligación contenida en esa fracción, derivada de la elección de acumular los inventarios que tenía en existencia.

Igualmente la declaratoria de inoperancia aplica respecto de los agravios consistentes en que en la demanda nunca se planteó que el artículo reclamado transgrediera los derechos adquiridos de la quejosa y que el juez concluyó indebidamente que el artículo era inconstitucional a pesar de haber utilizado la tesis de rubro: *“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN*

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

Respecto de los últimos dos agravios señalados en el párrafo anterior, se advierte que aunque tuviera razón en sus planteamientos la parte inconforme, la declaración de inoperancia del planteamiento de inconstitucionalidad que hizo la recurrente hace que el análisis de esos agravios no condujera a nada práctico.

B. Por otro lado, en el ámbito del principio de legalidad tributaria, la calificación de inoperancia se extiende a los temas en los que se manifestaba que la Ley no establece lo que debe entenderse por "acumulación", resumidos en la presente resolución bajo el número 3.2.5, pues ese planteamiento derivó precisamente de la opción de acumular los inventarios, según se desprende de la síntesis realizada bajo el número 1.10 de la presente resolución.

C. De igual forma, respecto de la violación al principio de proporcionalidad, la calificación de inoperancia abarca los planteamientos sintetizados con los números 3.3.1, 3.3.4, 3.3.5 y 3.6.7, relativos a que:

a. Es incorrecta la consideración de que es infundado que con la acumulación de inventarios se pretendiera dar un beneficio al contribuyente y que lo que en realidad se pretende es eliminar la limitación a la deducción de los inventarios.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

b. No debe tomarse en cuenta lo que señaló el Juez en el sentido de que los inventarios ya se dedujeron bajo el esquema anterior de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c. Es incorrecto que el contribuyente pueda deducir en dos ocasiones el valor del inventario con que contaba hasta dos mil cuatro.

d. Es incorrecto que sea lógica la imposibilidad de incluir el inventario en la determinación del costo de lo vendido de dos mil cinco porque su valor fue deducido en dos mil cuatro y por ello ya no tiene costo.

D. Finalmente, también resultan inoperantes los agravios sintetizados con el número 3.6, en el cual la quejosa plantea que fue incorrecto el estudio de la inconstitucionalidad de la tabla contenida en la fracción V mencionada y que dicha tabla viola la garantía de equidad.

Cabe precisar que, a pesar de que, en una parte, la quejosa reclama la imposibilidad de deducir los inventarios tenidos hasta dos mil cuatro, dispuesta en la fracción IV del artículo transitorio reclamado, dicha imposibilidad la impugna en relación con la condición establecida en la fracción V del propio artículo. Así, en realidad todo su planteamiento se refiere a la inconstitucionalidad de la condición que establece la ley para poder deducir los inventarios (es decir, a la acumulación), y no propiamente a la prohibición de deducirlos.

III. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

En los agravios sintetizados con el número 3.2, la parte recurrente hace diversos planteamientos sobre la sentencia en cuanto a que resolvió que los artículos impugnados no violaban la garantía de legalidad tributaria.

En principio, la parte recurrente señala (agravio 3.2.1) que el juez no se pronunció directamente respecto de lo planteado en los conceptos de violación segundo y undécimo, porque aunque en su resolución señaló que estudiaba las violaciones invocadas respecto de la garantía de legalidad, en la especie, ninguno de los razonamientos expresados en la sentencia se dirige a desvirtuar los planteamientos hechos por el quejoso en los conceptos de violación.

Ello es infundado, porque precisamente lo que se planteó en la demanda de amparo al respecto fue la falta de definición de los términos que contenían los artículos reclamados y que con ello se dejaba en estado de incertidumbre a los gobernados, otorgando demasiada discrecionalidad a la autoridad para que ésta determinara cómo calcular el tributo.

Así, cuando la juez contestó ese planteamiento en el sentido de que el sistema de “costo de lo vendido” era de fácil conocimiento para los contribuyentes y, antes de su entrada en vigor, ya existían los métodos contables que permitieran calcular cómo deducir el costo de lo vendido, respondió a los planteamientos de la quejosa.

Por otra parte, en el agravio 3.2.2, la recurrente señala que fue incorrecto que el juez dijera que no se violaba la garantía de legalidad porque con los métodos de contabilidad se encontraban previstos en los boletines de los principios de contabilidad generalmente aceptados

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

y que es incorrecto que el establecimiento del valor de los inventarios a partir de la aplicación de los métodos de valuación no requieran que el legislador hubiera determinado el alcance y contenido, porque la valuación del inventario a través de dichos métodos no es un elemento esencial del tributo.

Al respecto, debe señalarse que las deducciones en materia fiscal, concretamente, en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las personas morales con actividades empresariales del régimen general, son aquéllas denominadas por la doctrina como *"controlables"*, mismas en las que la deducibilidad depende del cumplimiento de ciertas normas o formalidades que corresponde a la administración de la empresa vigilar que invariablemente se cumplan. Así, este tipo de conceptos pueden no ser deducibles si falta alguno de los requisitos señalados por la ley o la autoridad administrativa mediante reglas de carácter general.

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

Conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[6], los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de

---

[6] "**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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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.

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

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

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

---

extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.
III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
IV. Las inversiones.
V. (DEROGADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)
VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.
VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.
IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados […]
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[…]"

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

De lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional[7], se desprenden los siguientes principios tributarios:

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.

Respecto del principio de legalidad tributaria, el Pleno de este Alto Tribunal ha determinado que 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.

Así, dicho principio se observa 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

[7] "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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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.

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

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

En otras palabras, la Suprema Corte ha reconocido que si bien está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Al respecto, la Segunda Sala de esta Suprema Corte ha sostenido el criterio establecido en la jurisprudencia 111/2000, cuyo rubro es: **"**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[8]**.**

En este orden, la remisión sobre el mecanismo que permita a la autoridad respectiva la obtención del componente o componentes de la base gravable, no origina por sí mismo, vulneración al principio de

[8] Textualmente, dicha tesis señala:
"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". La jurisprudencia es visible en la página 392, tomo XII, diciembre de 2000 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

legalidad tributaria, ya que puede ocurrir que la actividad encomendada al órgano estatal se reduzca a la constatación de datos o indicadores económicos y financieros cuya naturaleza es estrictamente técnica, a lo cual es aplicable la tesis CLXX/2002, de la propia Segunda Sala, 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"[9].

---

[9] En dicha tesis se 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". (Ibíd. Novena Época, página 281, tomo XVI, diciembre de dos mil dos.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

> "En este contexto, cabe agregar que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria, es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.
>
> En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean la respectiva liquidación tributaria, resulta necesario que la autoridad administrativa cuantifique el valor de la base gravable, para acatar el principio de legalidad tributaria será necesario que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma que no quede lugar para su actuación arbitraria.
>
> En el segundo caso, que acontece generalmente cuando a un órgano técnico se encomienda el cálculo de un valor que constituye un parámetro general que puede incidir en el monto de la base gravable o en el de una obligación tributaria accesoria, de especial relevancia resulta reconocer si la actividad encomendada a la autoridad se limita a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico levante diversos datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de los mismos, obtenga el valor que trascenderá al monto de la respectiva obligación tributaria.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 […]

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

> depósitos en cuentas aduaneras de garantía y no trascienden en manera alguna a la base gravable del impuesto a la importación, no conlleva una violación al principio de legalidad tributaria, pues para obtener dichos valores la referida autoridad administrativa debe limitarse a recoger del mercado, atendiendo a los métodos estadísticos idóneos, el valor que corresponde a la mercancía respectiva y, en todo caso, la posibilidad de que se incurra en un incorrecto levantamiento de datos constituye una cuestión de indebida aplicación de la ley que se traduce en una violación a los derechos fundamentales garantizados en el artículo 16 constitucional, pero no al principio tributario de legalidad tutelado en el diverso 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental ni a la reserva de ley que dicho principio conlleva.”

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

Asimismo, es posible advertir 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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Corroboran lo anterior los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal en las tesis XLII/2006 XLIII/2006, que señalan: ***"****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"* [10] *y 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"*[11]**.**

Por tanto, esta Suprema Corte ha reconocido que en el principio de legalidad tributaria, como criterio formal sobre la producción

---

[10] Según dicha tesis:

"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" (Ibíd. Novena Época, tomo XXIII, mayo de 2006. página: 15).

[11] Ese criterio señala textualmente lo siguiente:

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

A la luz de las consideraciones precedentes, corresponde analizar los preceptos jurídicos que se relacionan con el sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido".***

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el resultado fiscal, entre otras cosas, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley[12]. En tal virtud, las deducciones constituyen un componente o elemento de la base gravable del tributo en comento; por otra parte, el artículo 29, fracción II y demás disposiciones del mismo ordenamiento jurídico, preceptos reclamados en el juicio de garantías, prevén que uno de los conceptos deducibles que se considerará para determinar la base gravable del impuesto en cuestión (resultado fiscal) será: ***"el costo de lo vendido"***, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

---

[12] "Artículo 10.
[…]
El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

1° Los sujetos pasivos podrán deducir de los ingresos acumulables que se obtengan conforme a la ley, el costo de lo vendido, concepto que en sí mismo, conlleva el cómo se determina, puesto que en términos generales es posible comprender que versa sobre los costos de producción o adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajena y que le generan ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo incurrido por la prestación de servicios respectivos; sin que en dicho concepto puedan estar comprendidos los activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, títulos valor (artículo 29, fracción II —supra página 108—).

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 —supra, página 102—).

En estos términos, de una interpretación sistémica de lo dispuesto en los artículos 45-A, 45-B, 45-C[13] y tercero transitorio,

---

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

[13] "**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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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, conforme al ordenamiento jurídico antes citado, el costo de ventas 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 3.3.16 y

---

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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

3.3.17[14], 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 3.3.68[15], se mencionan algunas precisiones respecto de la aplicación de la deducción, disposiciones que en el mismo orden señalan:

> 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

---

[14] "3.3.16. 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."

"3.3.17. 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." .

[15] "3.3.68. 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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

su obligación fiscal, sin dejar al arbitrio de la autoridad esa determinación.

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

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

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

c) El artículo 45-D hace alusión a los que residan en el extranjero y que tengan establecimiento permanente en el país[16].

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[17].

---

[16] "**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".

[17] "**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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 3.3.23 y 3.3.24, se precisa cómo determinar el costo de lo vendido para los contribuyentes que habiendo efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código, opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo[18].

---

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".

18 "3.3.23. 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."

"3.3.24. Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.3.23 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 3.3.23 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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[19].

b) El **artículo 45-G**[20] establece que los contribuyentes deberán aplicar durante un periodo de cinco años el mismo método de

---

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".

[19] "**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".

[20] "**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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

Concretamente en relación con el método costo identificado 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 3.3.31 (la cual se reproduce en los mismos términos con el número 3.3.22 en la Resolución Miscelánea de 2005), se establece que los inventarios que no se encuentren en esos supuestos podrán valuarse utilizando cualquier otro método de valuación de los mencionados[21].

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

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

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

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

[21] "3.3.31. 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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

c) El **artículo 45-H**[22] 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**[23] señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (bienes accesorios de la prestación del servicio).

En relación con el último inciso, es menester señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.3.20, se mencionan reglas especiales respecto de la posibilidad,

---

[22] "**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."

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

para ciertos contribuyentes, de determinar el costo de lo vendido utilizado un control de inventarios[24].

6° En el **artículo 86, fracciones V y XVIII[25]** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén dos obligaciones de los contribuyentes relativas a: formular estados financieros, levantar inventarios de

---

[24] "3.3.20. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, según corresponda, y que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 45-I de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés, para determinar el costo de lo vendido deducible de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del citado Título II de la misma Ley, correspondiente a la enajenación de los bienes o prestación de servicios a que se refiere esta regla, podrán determinar dicho costo a través de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de producto o mercancías, las unidades y precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:

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

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

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

El costo de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, 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".

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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[26].

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 3.3.21, se establece que los contribuyentes que lleven el método de valuación detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, pueden no llevar el sistema de control de inventarios mencionado, bajo ciertas condiciones[27].

---

[26] "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".

[27] "3.3.21. 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

7° Por otro lado, respecto al artículo tercero, fracciones IV y IX del decreto de reformas de la ley para dos mil cinco —fracciones ya transcritas en la presente resolución (supra, páginas 78 y 102), se desprende 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

---

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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

1°. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente. Asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen, 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), la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I) y el 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

> contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente son trasladados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.

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

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

> "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 (…)."

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

- 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)[28].

- Sistemas que se utilizan para la determinación del costo de ventas o costo de adquisición: costeo absorbente, costeo directo,

[28] 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:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

costos históricos y predeterminados, cuáles son los gastos fijos y variables (puntos números 20 a 27)[29].

- Cuáles son los gastos que se consideran para adquirir o dejar la mercancía en condiciones de ser enajenada (puntos números 14 a 17)[30].

---

[29] 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.
(24) Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

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

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

Costos predeterminados.
(27) Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:
a) Costos estimados. Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.
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.

[30] 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- 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)[31].

- La importancia de que una vez que la empresa seleccione el sistema de determinación del costo de lo vendido y método 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 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.

[31] 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.
(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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

valuación que más se adecue a sus características, aquéllos sean aplicados en forma consistente, es decir, que permanezcan en el tiempo y, asimismo señala cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación con el ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa (puntos números 9, 41, 42, 56 y 60)[32].

---

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

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

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

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'.

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.'

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- 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)[33].

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

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

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

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

Primeras entradas primeras salidas.
(31) El método 'PEPS' se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.
(32) Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.
(33) A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- 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)[34].

---

finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.
(35) Como en el caso del sistema 'PEPS', el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.
(36) A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

Detallistas.
(37) En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.
(38) Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.
(39) Para tener un adecuado control del método de detallistas, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.
(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.
e)
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 efecto puede cuantificarse en términos monetarios', que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:
[34] (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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- 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) [35].

- 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)[36].

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

---

(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.

[35] "C-4. INVENTARIOS.
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.

[36] Mercancías en tránsito.
(12) Los artículos que se compren libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.
El número 43 se encuentra ya transcrito en la presente resolución.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la finalidad de establecer lineamientos que orienten adecuadamente el análisis y consulta de la información financiera en beneficio de la empresa (administración, planeación, dirección, control y recursos financieros).

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

Por tanto, con base en lo expuesto, esta Primera Sala considera que el sistema de deducción ***"Del costo de lo vendido",*** previsto en diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, no transgrede el principio tributario de legalidad. El debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

En efecto, como se ha mencionado en líneas precedentes, en materia tributaria es posible que la ley formal no contenga la regulación a detalle de los elementos del tributo, por lo que es

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, por ende, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versan sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporarla al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal.

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

En ese sentido, la circunstancia de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contenga la definición legal de algunos conceptos, ni se establezcan pormenorizadamente los procedimientos a que se hace en la deducción multicitada, no implica una violación al principio de legalidad, ni al diverso de reserva de ley, puesto que decir el significado de las palabras empleadas y señalar en forma detallada

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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, le ley prevé la ley de la materia los sujetos, cómo se determina la deducción del costo de lo vendido, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos, ya que como se ha mencionado, éstos corresponden a una ciencia cuyo alcance y conocimiento genérico corresponde a la disciplina contable, de ahí que basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas. Además, es necesario destacar que los métodos o procedimientos que se mencionan en la Ley del Impuesto sobre la Renta relativos a la cuestión en estudio, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo.

Ahora bien, contrariamente a lo señalado por la parte quejosa en los agravios 3.2.7, sí es aplicable a lo que plantea la jurisprudencia

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

número 113/99 y el juez estuvo en lo correcto al considerar que el método de valuación establecido en la ley del impuesto sobre la renta no forma parte de los elementos de las contribuciones. La tesis mencionada, emitida por el Pleno de esta Suprema Corte establece: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE"[37]. Así, aunque dicha tesis se refiera a otro impuesto, el supuesto que contempla guarda analogía con el que aquí se analiza.

Aunque en el caso del activo la propia norma contuviera los procedimientos para determinar la base y en la Ley del Impuesto sobre la Renta se tenga que recurrir a los principios contables, no impide que los contribuyentes obligados a presentar contabilidad no tengan que saber esos conceptos utilizados en una técnica que es auxiliar del derecho fiscal y que precisamente permite a las empresas llevar el control de su situación tributaria.

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

---

[37] Esa tesis expresa:

"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" (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 6).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Lo anterior se refuerza con la tesis P. LXXXVIII/98 del Pleno de esta Suprema Corte, cuyo rubro es: "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"[38].

[38] Su texto dice:

"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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Ello en razón a que aunque esa tesis se refiere a otro impuesto, en realidad señala que sí es posible la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la actualización de los inventarios al momento de determinar la base tributaria.

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

Así, contrariamente a lo señalado por la recurrente en su agravio 3.2.6, la garantía de legalidad tributaria no obliga al legislador a definir, como su fuera un diccionario, cada una de las palabras que emplea, tal y como lo establecen las tesis aislada XI/96, así como la jurisprudencia 92/2005, sustentadas respectivamente por el Pleno y la Segunda Sala de este Alto Tribunal, cuyos rubros son: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY” [39] y “LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO

---

de los contribuyentes, lo que permite su aplicación” (Ibíd. Novena Época, tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 215).

[39] El texto señala:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR”[40].

Así, es infundado que el sistema de deducción que se analiza no permita al contribuyente saber cómo tributar y deje un margen demasiado grande para las autoridades administrativas.

Igualmente, no asiste razón a la parte recurrente respecto a lo que señala en el sentido de que nunca se hizo el planteamiento de inconstitucionalidad de los artículos mencionados porque los mismos

---

“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” (Ibíd. Novena Época, tomo: III, Febrero de 1996, página: 169).

[40] Esa tesis señala:

“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” (Ibíd. Novena Época, tomo: XXII, agosto de 2005, página: 310).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tuvieran su origen en una obligación de aplicar una técnica contable o su no definición, agravio sintetizado con el número 3.2.3**,** pues en realidad los términos de los cuales se quejó se refieren al uso de ese tipo de técnicas y la impugnación de la falta de significación de dichos conceptos implica también el decir que no se sabe cómo calcular la contribución.

Lo que señaló el juez respecto de la posibilidad de que se establezca una técnica contable para el cálculo de las contribuciones fue correcto y con ello se respondió plenamente al planteamiento establecido por la recurrente, pues precisamente al demostrarse que las empresas deben seguir los principios contables se desvirtúa lo señalado por la quejosa en el sentido de que el sistema impugnado, por su falta de claridad, la deja en inseguridad jurídica.

Respecto de esto último, 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 concluye que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución, 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 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 administrativa de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 Primera Sala 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.

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 reclamadas no contraviene la garantía de legalidad

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 —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.

Finalmente, con todo lo anterior se demuestra lo infundado de lo aseverado por la quejosa en el agravio 3.2.8, en el que señala que a pesar de citar las tesis “IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY” y “LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY”, el juez llega a la conclusión de que los preceptos reclamados no violan la garantía de legalidad tributaria, pues si bien los elementos de las contribuciones deben ser claros para que la autoridad administrativa no pueda arbitrariamente calcular el monto a pagar, con el sistema de deducción de costo de lo vendido ello no sucede, tal y como se precisó en las líneas anteriores.

Lo anterior es así, en tanto que contrariamente a lo que señala la recurrente, del contenido de dichas tesis se advierte precisamente lo que se ha señalado en la presente resolución en el sentido de que el legislador no está obligado a definir en la ley todos los términos que emplea y que, si bien los elementos de las contribuciones deben ser conocidos por los contribuyentes, la quejosa estaba en posibilidad de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

conocer, sin obstáculo alguno, cómo calcular el impuesto sobre la renta que debe de pagar.

IV. VIOLACIÓN DE LOS PRECEPTOS RECLAMADOS A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

En el agravio 3.4.1, la parte recurrente combate la sentencia recurrida en lo que respecta a la resolución del tema de inequidad que propuso en sus conceptos de violación. El Juez de Distrito consideró que estaba justificado el trato diferente que la ley establecía entre las personas morales como la quejosa y las personas morales que tributaban bajo el régimen simplificado o las físicas con actividades empresariales y proporcionales, atendiendo a que al encontrarse tributando bajo regímenes diferentes no podían compararse.

La parte recurrente señala que esa consideración es incorrecta porque en realidad con esa respuesta no se contesta todo lo que hizo valer en sus conceptos de violación, ya que la inequidad no puede tener como justificación la diferencia de regímenes.

Debe señalarse que contrariamente a lo que señala la parte recurrente, los preceptos que reclama no violan la garantía de equidad tributaria, por las siguientes consideraciones:

La Suprema Corte ha estimado en diversas tesis de jurisprudencia que la garantía de equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes.

Corroboran lo anterior las siguientes tesis de jurisprudencia 24/2000 y 42/97, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubros: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"[41] y EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES"[42].

---

[41] En su texto se establece:

"De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales" (Ibíd. Novena Época. tomo XI, marzo de 2000, página 35).

[42] El texto dice:

"El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

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

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

- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la

---

conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica" (Ibíd. Novena Época, tomo V, junio de 1997, página 36).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Es aplicable al respecto la tesis de jurisprudencia 41/97 del Pleno de este Alto Tribunal, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”[43].

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

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

[43] Dicha tesis señala textualmente:

“El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

continúan aplicando el régimen de deducción del costo de adquisición de las mercancías en el mismo ejercicio en que se efectúen los gastos que ello conlleve.

Para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, hace mención de las razones que a continuación se precisan[44]:

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

---

produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional" (Ibíd. Novena Época, tomo V, junio de 1997. página 43).

[44] Para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente establece las siguientes razones:

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

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

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

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

En ese sentido, se propone adicionar una nueva Sección III al Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se restablezcan las reglas generales operativas del costo de lo

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- Se señala que las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables y que, no obstante, al deducir la adquisición de compras para efectos fiscales, se provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes. En consecuencia, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propuso retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

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

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

Asimismo, las razones expresadas por el Presidente de la República en la exposición de motivos fueron recogidas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, siendo reflejadas en sus términos en el dictamen presentado el

---

vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

veintisiete de octubre de dos mil cuatro[45]; precisando que la iniciativa de referencia fue modificada en lo concerniente a ciertas disposiciones del sistema de deducción, sin añadir consideración alguna en lo que respecta a la implantación de dicho esquema general.

En este mismo sentido, debe señalarse que, ni en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, fechado el once de noviembre de dos mil cuatro, ni en los debates desarrollados en ambas Cámaras del Congreso de la Unión, se hizo alguna mención adicional tendente a justificar el tratamiento diferenciado del que se duele la sociedad mercantil quejosa, es decir, el porqué de la implementación del sistema de deducción únicamente para las personas morales y no para las físicas con actividades empresariales.

Una primera aproximación a la circunstancia descrita —es decir, la apreciación de la existencia de un trato disímil, así como el hecho de que el proceso legislativo no aportaría alguna razón aparente

---

incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

[45] En el cual se expresó lo siguiente:

"Deducción del costo de lo vendido para personas morales.

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

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

Por ello, esta Comisión considera adecuada la adición que se propone a efecto de se reestablecer (sic) las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tendiente a justificar dicha medida—, podría llevar a considerar que se está en presencia de un trato discriminatorio indebido. No obstante, ello no es así, atendiendo a los antecedentes legislativos relevantes en materia de impuesto sobre la renta —específicamente, a los regímenes correspondientes a personas morales, por un lado, y a las físicas con actividades empresariales, por el otro—, así como a circunstancias objetivas propias de cada uno de dichos grupos, tal y como se demuestra a continuación:

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

a. En primer término, debe atenderse a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, en la cual no se hacía distinción entre las personas morales y las físicas[46].

b. Por su parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro[47], se

---

[46] En particular, el artículo 5o. de dicho ordenamiento disponía lo siguiente:
CÉDULA PRIMERA.
"**Artículo 5°.** Estarán sujetas al pago del impuesto en esta cédula, las personas que habitualmente u ocasionalmente ejecuten actos de comercio o exploten algún negocio industrial o agrícola."

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

"CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS.
EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.
México, D.F., a 16 de Diciembre de 1964.
INICIATIVA DEL EJECUTIVO. […]
La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de los ingresos por Cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

distingue por primera vez a las personas morales y a las físicas, y se establece, aunque de manera incipiente la deducción del costo de lo vendido sólo para las primeras, como se advierte del artículo 20, fracción II[48].

De esta manera, el legislador clasificó a los contribuyentes, de la siguiente forma:

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

B. Por el monto de los ingresos recibidos.

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

c. Asimismo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta, se previó que la deducción del costo de lo vendido se aplicaría a sujetos que realizaran actividades empresariales y, por ende, se aplicó tanto a personas morales como a físicas, por la homologación de cómo se obtenía el ingreso gravable, según se advierte de la exposición de motivos correspondiente[49].

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

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

[49] En esa exposición se mencionó lo que a continuación se transcribe:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Se incorpora en el texto de la Ley las normas sobre costo que ya contenía el reglamento por la importancia que esta deducción tiene en las empresas.
[…]
CAPÍTULO II. De las deducciones.
[…]
SECCIÓN II. DEL COSTO.
En este apartado se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente en relación con costos históricos y, en caso de que dicho costo sea superior al de mercado, podrán considerarse los valores relativos al de mercado o de realización y el neto de realización, cuyos conceptos se definen ampliamente.

Se establece el procedimiento de cálculo de costo deducible en cada ejercicio que deberán ejecutar los contribuyentes que habiendo realizado enajenaciones en abonos o celebrado contratos de arrendamiento financiero, opten por acumular como ingreso del ejercicio, los abonos que efectivamente hubieran cobrado respecto de las mercancías. En este caso el costo se deducirá en la misma proporción en que los abonos cobrados se encuentren en relación con el precio total de las enajenaciones
[…]
Cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales, determinarán el costo de las mercancías enajenadas sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio, y al resultado se deducirá el importe del inventario practicado al final del mismo.

Se establece el procedimiento que deben llevar a cabo los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas o de pesca, para determinar el costo.

En el caso de contribuyentes que extraigan minerales preciosos se determinará el costo de enajenación, valuando la producción terminada y los inventarios iniciales y finales al valor de realización; a esos inventarios se les adicionarán los costos relacionados directamente con la producción, obteniéndose así el costo de enajenación.

Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a la extracción de minerales y que transformen sus productos se calculará el costo de extracción de dichos productos según su naturaleza y, respecto a la transformación de los productos, se calculará de la misma manera que se hace para actividades industriales, debiendo considerar como materias primas a los productos extraídos.

Los contribuyentes que se dediquen a la cría de ganado y enajenación de sus productos, determinarán el costo de enajenación sumando al inventario inicial de productos destinados para su enajenación, los productos obtenidos durante el ejercicio, valuados a precios de mercado; a este resultado se le adicionarán los costos incurridos y al resultado se le disminuirá el importe del inventario final de productos destinados para su enajenación, resultando así el costo de enajenación.

Para obtener el costo de enajenación, en el caso de los contribuyentes que se dediquen a la cría y engorda de ganado para su enajenación, sumarán a los inventarios iniciales de ganado los crecimientos y nacencias, deduciendo las bajas por pérdida o muerte, valuadas a precio de mercado; a ese resultado, se le sumarán los costos incurridos durante el ejercicio y se le restará el inventario final de ganado destinado para su enajenación.

Los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca, para determinar el costo de las mercancías o productos enajenados deberán tomar en cuenta además el valor de los siguientes elementos.

Si se dedican a actividades agrícolas serán las semillas, sarmientos, pies, estacas o plantas, los productos comprados destinados para su enajenación, la manutención y alquiler de animales destinados para los fines de la explotación y cualquier otro gasto de naturaleza análogo que afecte el costo de producción. Cuando se trate de actividades de pesca, se tomarán además en cuenta las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca, impuestos, derechos y

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Entonces, la forma de tributación que implementó el legislador para las personas morales y para las personas físicas que realizan una actividad mercantil, era muy parecida, sin que esto significara que fueran idénticos, ya que en el dictamen de la Cámara de Diputados se reiteró que eran disímbolos[50].

d. Estas disposiciones se conservaron hasta que, en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre

---

otros gastos de explotación pesquera. Si se trata de la actividad de la explotación de yacimientos minerales deberán considerarse las deducciones por inversiones que se encuentran vinculadas con la explotación, así como los explosivos, maderas, combustibles, fuerza motriz y otros gastos y materiales relacionados con la extracción y explotación. En relación con los contribuyentes que se dediquen a la engorda de ganado para su enajenación deberán tomar en cuenta las compras de ganado y compras de materias primas y materiales, así como los gastos de manutención y otros de naturaleza análoga que afecten directamente el costo de producción.

Los contribuyentes, para determinar las compras netas como elemento del costo de enajenación, disminuirán del costo de adquisición las devoluciones, descuentos y bonificaciones podrán excluir del costo de adquisición los fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados, los seguros contra riesgos en su transportación y manejo, las comisiones y gastos de agentes y comisionistas, el impuesto a la importación y los derechos aduanales y consulares.
[…].
CAPÍTULO VI.
De los ingresos por actividades empresariales.

En este Capítulo se establece el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, siendo importante señalar a efecto de no hacer repeticiones innecesarias que, tratándose de la determinación del ingreso, del costo y las deducciones por inversiones, determinación de la pérdida fiscal y algunos requisitos de deducciones, entre otros aspectos, serán aplicables algunas disposiciones del Título II, aun cuando el pago del impuesto de las personas físicas es totalmente independiente del de las sociedades mercantiles".

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

la Renta, en vigor a partir del año de mil novecientos ochenta y siete, en el que se reformaron, entre otros, los artículos 10 y 22, fracción II, y se adicionó la Ley con un Título VII denominado ***"Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***, concretamente, la modificación del último numeral mencionado consistió en señalar como deducibles los gastos que implicaran la producción o fabricación de mercancía conforme se fueran realizando, sin esperar a su enajenación[51], para lo cual se implementó, a su vez, en dicho decreto legislativo un Título VIII denominado ***"Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***[52].

El artículo sexto transitorio del Decreto publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, fracción II, disponía reglas específicas para deducir respecto de los contribuyentes que habían estado realizando actividades empresariales con anterioridad a

---

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

[52] De esta forma, en los artículos transitorios se estableció:

"**Artículo segundo.** Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título, VII denominado "Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales", para lo cual se estará a lo siguiente:

I. El Título VII se integra con el mismo texto de los artículos de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta que integran el Título II y el Capítulo VI del Título IV de dicha Ley, vigentes al 31 de diciembre de 1986, con las reformas y adiciones que se señalan en la fracción VIII de este artículo.
[…]
VII. El Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990."

"Artículo tercero. Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título VIII denominado 'Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales', para lo cual se estará a lo siguiente:

I. El Título VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

la entrada en vigor del decreto, entre las que destacaba la posibilidad de deducir el importe que fuera menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, o mercancías que el contribuyente tenía al treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis o de mil novecientos noventa[53].

Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, la señalada fracción II del artículo Sexto Transitorio fue modificada en relación con el periodo en el que se permitía la deducción, precisándose que ello acontecería respecto de los inventarios que

---

II. Para formar parte del Título VIII, se adicionan los artículos 801 al 817, para quedar como sigue:

[53] "Artículo Sexto. Los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto, podrán efectuar con posterioridad al 31 de diciembre de 1986, las deducciones siguientes:

I. Las pérdidas cambiarias pendientes de deducir que se hayan originado antes de la entrada en vigor de este Decreto, por las que se haya optado por deducirlas en ejercicios posteriores conforme a lo dispuesto por el artículo 26 de la citada Ley de la Materia vigente al 31 de diciembre de 1986.

Las pérdidas cambiarias a que se refiere esta fracción únicamente se podrán deducir en los términos del Título VII de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. El importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1990.

III. El costo de ventas de las enajenaciones a plazo por las que el contribuyente hubiera optado por deducirlo conforme fuera percibiendo efectivamente el ingreso por dichas enajenaciones, el que sea menor, entre dicho costo pendiente de deducir al 31 de diciembre de 1986 ó 1990.

Las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas dejen de realizar actividades empresariales. Para los efectos de este párrafo se considera cambio de actividad empresarial preponderante cuando el cambio de actividad preponderante implique un cambio por más de tres dígitos en la clave de actividad conforme al catálogo de actividades publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tuviera el contribuyente al treinta y uno de diciembre de: *"1986 o de 1988".*

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia 38 12/89 y LILX/2006, emitidas respectivamente por el Pleno y la Primera Sala de esta Suprema Corte, cuyos rubros son: “GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA”[54] y “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE

[54] Esa tesis dice:

“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” (Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989, página: 129).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”[55].

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

Si bien dicho propósito no se explicita en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, tal distinción de regímenes ya se encontraba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil dos, misma que abrogó la ley del treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, en cuya exposición de motivos se estableció que el motivo principal de la reforma era que el sistema fiscal no garantizaba la equidad horizontal. Ello, aunado a la búsqueda de un régimen más simple y eficiente[56].

---

[55] Misma que señala:

“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” (Ibíd. Novena Época. tomo: XXIII, marzo de 2006, página: 210).

[56] En esa exposición se dijo:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

"El sistema tributario adolece de faltas graves de equidad ya que no garantiza el principio fundamental de equidad horizontal. En materia del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, contribuyentes con un mismo nivel de ingreso deberían aportar una contribución similar. Una definición inapropiada de la base del ingreso, sin embargo, abre posibilidades de eludir el gravamen, propiciando diferenciales considerables en la carga fiscal que enfrentan contribuyentes con una capacidad de pago similar.
[…]
[…]
Respecto del régimen de actividades empresariales de las personas físicas, el incorporarlas a un sistema de tributación homólogo al de personas morales ha generado la aplicación de una tasa única, distorsionando con ello las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, sin que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva hayan brindado los resultados deseados.

Además, la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

El impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.

Por lo anterior, se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en base flujo para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso y no cuando éste se devengue.

Este régimen en base flujo se debe aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Con ello, se elimina la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de personas morales, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones a las que hoy se encuentran sujetos.

Asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema y lo hace más equitativo.

Además, y para fomentar las inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes.
[…]
Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

Este régimen se aplicó a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso, lo que implicó la eliminación de la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

empresariales con el de las personas morales —como prácticamente acontecía en el régimen aplicable hasta dos mil uno—, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones comunes a las que hasta ese momento se encontraban sujetos ambos grupos.

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

El cinco de abril de dos mil uno, la iniciativa que se viene comentando fue turnada por el Presidente de la Cámara de Diputados, para efectos de dictamen, a la Comisión de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, a través del dictamen respectivo, dicha Comisión hizo propias las finalidades asentadas en la citada exposición de motivos, considerando apropiado que las personas físicas con actividades empresariales tributaran bajo un sistema de flujo de efectivo, toda vez que dicha mecánica permitía eliminar los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto, culminando con el paralelismo existente entre los dos regímenes y haciéndolo más equitativo[57].

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

De la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, se aprecia que tras la evaluación efectuada a la homologación de los

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

En tal virtud, con el propósito de integrar a dichos empresarios en las cadenas productivas y hacer más equitativo el sistema de tributación, se estimó procedente que, a partir de dos mil dos, dichos regímenes recibieran un tratamiento fiscal diferenciado.

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

renta que correspondiera a las personas físicas dedicadas a ese tipo de actividades.

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

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

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

Como consecuencia de lo anterior, puede apreciarse que, a la luz de los motivos de política fiscal descritos en la exposición de motivos y en el dictamen formulado al efecto por la Cámara de Diputados, el legislador diferenció el tratamiento fiscal para los dos

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

regímenes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atendiendo a situaciones objetivas que, a lo largo de las diferentes épocas, se habían considerado para ejercer la facultad recaudatoria basada en una política tributaria adecuada.

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

Por otra parte, es infundado el señalamiento de la recurrente en el sentido de que la diferencia de la capacidad administrativa de los dos tipos de contribuyentes no justifica el trato desigual, pues debe tomarse en consideración que las personas morales cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

En esas condiciones, el tratamiento diferenciado se encuentra plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para que sean tratados de la misma manera por la legislación fiscal.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Por otra parte, con el propósito de analizar si entre las personas morales del régimen general y del régimen simplificado existe trato inequitativo, es conveniente acudir a los artículos 29, fracción II, 79, 80, 81 y 123, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta[58], de los

---

[58] "**Artículo 79.** Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:

I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.
II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.
III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.
IV. Las constituidas como empresas integradoras.
V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que consoliden sus resultados fiscales en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley. Igualmente, no será aplicable lo dispuesto en este Capítulo a las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trate de coordinados
[…]
Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación".

"**Artículo 80.** Para los efectos del régimen simplificado establecido en este Capítulo se consideran:

I. Contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, o a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.
II. Empresas integradoras, toda persona moral constituida conforme al Decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, así como en el Decreto que modifica al diverso que promueve su organización, publicado en el citado órgano oficial el 30 de mayo de 1995.
III. Coordinado, la persona moral que administra y opera activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades. "

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

cuales se advierte que las personas morales del régimen general podrán deducir las mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados conforme al costo de lo vendido. En cambio, las personas morales del régimen simplificado a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta podrán deducir dichos conceptos en el momento en que efectúen la adquisición.

Sin embargo, este diverso trato no viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que se trata de diversas categorías de sujetos pasivos.

En efecto, las personas morales que tributan dentro del régimen simplificado no guardan semejanza sustancial con respecto a las personas morales del régimen general, dado que ambas realizan actividades económicas diversas.

Así, personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada; las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas; las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, empresas integradoras, así como las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas

---

"**Artículo 81.** Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente: […]"

"**Artículo 123**. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:
[…]
II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, tienen permitido deducir las adquisiciones en el momento en que se efectúan, mientras que las personas morales del régimen general pueden efectuar la deducción conforme al costo de lo vendido, esto es, hasta el momento en que se realice la enajenación.

De los preceptos jurídicos en análisis se justifica el trato que se da a las personas morales del régimen simplificado, toda vez que éstas, por realizar actividades vinculadas al sector primario de la economía, constituyen una prioridad en términos del Plan Nacional de Desarrollo 2000-2006.

Con base en lo anterior, esta Primera Sala estima que el planteamiento de la quejosa recurrente es infundado, en virtud de que las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, que se encuentren constituidas bajo la figura de coordinado; las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente a esta actividad; las personas morales constituidas como empresas integradoras, y las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, representan para el país una alta prioridad.

Lo anterior lleva a concluir que la deducción de adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, que pueden realizar de conformidad con el artículo 123, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas morales que tributan bajo el régimen simplificado, no viola dicho principio, ya que los sujetos pasivos se encuentran en categorías diversas. Al respecto, cobra aplicación de la tesis aislada de rubro: **“**RENTA. EL

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

ARTÍCULO 67-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR ENTRADAS LOS RETIROS DE CUENTAS BANCARIAS, PARA LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y NO PARA LAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY[59]**.**

Luego, es infundado que el juez haya errado al considerar que el trato desigual aleado se justificaba porque se trataba de personas diferentes.

En el agravio sintetizado con el número 3.4.2, la parte recurrente plantea, respecto de la constitucionalidad del artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el juez se equivoca, pues tanto las empresas dedicadas a la construcción como la quejosa generan fuentes de empleo y las mantienen, generando desarrollo y que tan prioritaria es la actividad de la construcción como la del comercio; que no se justifica la diferencia de trato y que el hecho de que el artículo contemple para los constructores una opción no es una razón suficiente para determinar que dicho artículo no viola el principio de equidad tributaria.

---

[59] En su texto señala:

"Las personas morales que tributan en el régimen simplificado son diferentes jurídica, fiscal y económicamente a las que tributan en el régimen general de la ley, no sólo por la actividad que desarrollan sino también en cuanto a su calidad de contribuyentes; por ello, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se les consigna en capítulos distintos, con un régimen y tratamiento específico para cada una; en consecuencia, no puede considerarse inequitativo el artículo 67-C de la ley, al establecer la obligación para las personas morales que tributan en el régimen simplificado, de considerar como entradas los retiros de cuentas bancarias y como base gravable la diferencia entre las entradas y salidas autorizadas, en relación con las personas morales que tributan en el régimen general de la ley, que no tienen tal obligación, pues por ser diferentes, se justifica su trato fiscal distinto". La tesis se originó con la resolución del 4 de noviembre de 1997 dictada en el amparo directo en revisión 427/96, promovido por Editorial Ejea, S.A. de C.V. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

A fin de analizar el planteamiento de la quejosa es conveniente acudir al artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, que dice:

> "Artículo 225. Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:
>
> I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.
>
> II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.
>
> Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.
>
> III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.
>
> Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece como regla general que "***…el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate."***, mientras que el diverso 225 que se ha transcrito prevé una opción para los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, de deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran.

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

Ahora bien, el hecho de que el artículo 225 de la Ley de la Materia establezca una opción para los contribuyentes dedicados al

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

desarrollo inmobiliario, no quiere decir que esto haga inconstitucional al precepto impugnado (artículo 45-A), ya que, por un lado, aquel numeral establece un estímulo fiscal para quienes se dediquen a esta actividad, y, por otro, establece una opción sujeta a reglas especiales, como que:

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

El hecho de que el artículo 225 de la Ley establezca un estímulo fiscal para los constructores y desarrolladores inmobiliarios, no quiere decir que esto por sí mismo haga inconstitucional el precepto reclamado, ya que si éstos deciden optar por deducir el valor de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, se obligan a cumplir con las cargas adicionales que señala dicho precepto, cargas tributarias que no establece el artículo 45-A de la Ley.

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

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

V. VIOLACIÓN DE LOS PRECEPTOS RECLAMADOS A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

A. Negativa respecto del sistema de costo de lo vendido.

Son infundados los agravios que se agruparon bajo el número 3.3.3 de la presente resolución, en los que la parte recurrente hace

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

valer que incorrectamente el juez consideró que los artículos 29 y 45-A que establecen el sistema de deducción de costo de lo vendido no violaban la garantía de proporcionalidad tributaria; que el hecho de que la deducción del costo de venta se difiera hasta el momento de la enajenación de bienes, sí es desproporcional, porque hasta que no se verifique la enajenación, se impide al gobernado poder reflejar su verdadera capacidad contributiva; que el juez da un doble efecto a la mecánica del impuesto sobre la renta, porque ambos sujetos contratantes obtienen ingresos, uno en efectivo y otro en bienes, sin que en la especie se verifique o actualiza alguna deducción, lo cual, llevado al absurdo, implica el que si el comprador paga su obligación a crédito, aún así obtiene un ingreso por la mercancía adquirida y no se le reconoce la existencia de la deuda y que la compra de mercancía no puede considerarse como un indicativo de capacidad contributiva, pues no se realiza una afectación patrimonial positiva, sino que la capacidad disminuye.

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—.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 […]".

A juicio de esta Primera Sala, los argumentos de la quejosa son infundados, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución 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 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

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

Además, la Suprema Corte 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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las tesis jurisprudencial 109/99 y asilada LXXIX/98, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubros señalan: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”[60] y “CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”[61].

---

[60] Su texto es del tenor literal siguiente:

“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” (Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, tomo: X, noviembre de 1999, página: 22).

[61] La cual señala:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Asimismo, las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia 10/2003, que señala en su rubro: **"**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES[62]**.**

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

---

"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 paga 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" (Ibíd. Novena Época, tomo: VIII, diciembre de 1998, página: 241).

[62] En su texto se establece:

"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" (Ibíd. Novena Época, tomo: XVII, mayo de 2003, página: 144).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

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

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte 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 52/96, de rubro: **"**RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO"[63]**.**

[63] Su texto especifica:

"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" (Ibíd. Novena Época, tomo: IV, octubre de 1996. página: 101).

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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 ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

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

Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquéllas que se autorizan 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 en que el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

con las deducciones personales de las personas físicas, o por las circunstancias relacionadas con ciertos fines específicos que podría perseguir la erogación, como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable—.

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

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,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

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

En atención a estas consideraciones, esta Primera Sala estima que con los preceptos reclamados 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

que se refleja al valorar, tanto los conceptos que generan ingresos, así como los costos en que se incurre para su generación —las deducciones del causante—, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, presuponiéndose la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo.

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

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

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

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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Resulta importante precisar que la conclusión de esta Primera Sala, relativa a la no vulneración al principio de proporcionalidad tributaria, se enmarca en las condiciones imperantes en un sistema de deducción del costo de lo vendido, mismo que, como se ha señalado, difiere esencialmente del de deducción de adquisiciones. La referencia a los antecedentes legislativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite apreciar que el sistema tributario no es rígido y que su configuración, como ya se dijo en la presente resolución, forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión (supra 164 y 165).

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

Por otra parte, es infundado lo que señala la quejosa en el sentido de que la fracción IV del artículo tercero transitorio, al prohibir la deducción de inventarios, provoque que los contribuyentes tributen, no con base en su real capacidad contributiva, sino conforme a una base ficta (agravio 3.3.5).

Debe decirse que el hecho de que la disposición prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta, no podrán deducir las

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que, por el contrario, resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

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

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

Consecuentemente, la prohibición no solo permite que el gravamen se calcule atendiendo a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, sino que evita una eventual duplicidad en el reconocimiento de dicho concepto, como acontecería en caso de que se permitiera realizar la deducción en dos ocasiones diversas —la primera, al efectuarse la deducción de la adquisición, y la segunda, al enajenarse la mercancía y reconocerse el costo de ventas—, lo cual únicamente se traduciría en un perjuicio injustificado al erario federal.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad al no permitir la deducción del costo correspondiente a las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen infundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, relativas al momento en que se autoriza la deducción correspondiente.

B. Concesión del amparo respecto del artículo 45-F de las disposiciones reclamadas.

Finalmente, es fundado el planteamiento de la quejosa en que señala que fue incorrecta la sentencia recurrida al considerar que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco no era violatorio del principio de proporcionalidad tributaria (agravio 3.3.6).

La quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, específicamente, en la porción normativa que preceptúa que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo cual se estima violatorio de la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria.

El referido numeral dispone lo que a continuación se transcribe:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

> "**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".

A juicio de esta Primera Sala, los argumentos de la parte quejosa son fundados, tal y como se detalla a continuación.

El entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de la empresa, lo cual puede inclusive tener un efecto fiscal, sea en perjuicio o a 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, entonces, 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

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

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

Bajo el criterio descrito —la necesidad de que, cuando la legislación conmine a reconocer efectos positivos de la inflación en el patrimonio, también deberá reconocer los efectos negativos de ésta—, la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se justifica en el caso de contribuyentes que enajenen la mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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[64], de los cuales se desprende que la causación

---

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

"**Artículo 17.** Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.
Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para 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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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** obliga 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.

---

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

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

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

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

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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

En cambio, en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

Lo anterior, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

En estas condiciones, debe apreciarse que, en lo que concierne a la 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.

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".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen fundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, toda vez que, a pesar de que los conceptos que integran el costo sí corresponden a los que deben considerarse bajo el rubro de dicha deducción, el segundo párrafo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta no 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

más fiel el valor objetivamente estimado de los mismos; sin embargo, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada con un tercero —como acontece, por ejemplo, con la enajenación—, para *realizar* dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

No obstante, lo preceptuado por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido —es decir, al *realizar* el ingreso correspondiente, determinando la ganancia o pérdida por la operación—, circunstancia 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

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

valores hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

Por lo expuesto y fundado,

S E R E S U E L V E:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V, y IX 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 quinto de esta ejecutoria.

TERCERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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 quinto de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el toca.

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), excepto por lo que hace a la negativa del amparo en contra del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, respecto del cual hubo mayoría de tres votos, votaron en contra los señores Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz.

Firman el Ministro Presidente de la Sala y 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.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

VOTO DE MINORÍA QUE FORMULAN LOS MINISTROS JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ Y JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO, EN EL AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1322/2005, PROMOVIDO POR EMPORIO AUTOMOTRIZ DE TIJUANA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

En el presente voto se establecen las razones por las cuales los Ministros integrantes de la minoría, votaron en contra del punto resolutivo que negó el amparo en relación con el planteamiento en el que se aducía que el sistema de deducción denominado "costo de lo vendido", resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, al limitar su aplicación a las personas morales que tributan en el régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyendo a las personas físicas con actividades empresariales, que tributan en los términos de la Primera Sección del Capítulo II del Título IV del propio ordenamiento, y ello a pesar de que ambos grupos de contribuyentes se presentan ante la norma en igualdad de circunstancias, por lo que ameritaban recibir un trato semejante.

Los Ministros que integramos la minoría en el presente asunto, no compartimos el criterio adoptado en el mismo, en lo que concierne a la constitucionalidad del trato diferenciado que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorgan, por un lado, a las personas físicas que realizan actividades empresariales, y por el otro, a las personas morales del régimen general.

Lo anterior, en razón de que, tras el análisis efectuado a través de las reformas formuladas por conducto del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

Ingreso", hemos apreciado que, el artículo 29, fracción II[1], de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, dado que limita la aplicación del sistema de deducción del costo de lo vendido, a las personas morales mencionadas, mientras que el artículo 123, fracción II[2], del mismo ordenamiento, autoriza a las personas físicas con actividades empresariales, a la deducción del valor que corresponde a la adquisición de las materias primas, productos terminados o semiterminados, utilizados en los fines de la actividad del causante.

Para efectos prácticos, dicho trato diferenciado implica que las personas morales podrán deducir los costos en que incurran para adquirir bienes o insumos que produzcan, comercialicen o incorporen en un proceso productivo, así como aquéllos en que incurran para poner el producto en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que se enajene el bien o servicio producido o comercializado. En cambio, las personas físicas con actividades empresariales podrán deducir el costo respectivo, desde el momento en el que se adquiera la mercancía de que se trate.

En relación con lo anterior, el criterio mayoritario de los Ministros integrantes de la Sala sostiene que no existe violación al principio de equidad tributaria, para lo cual se aportan razones que pueden agruparse bajo dos grandes rubros:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

---

[1] El numeral de referencia dispone lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]
II. El costo de lo vendido".

[2] La disposición a la que se alude dispone textualmente lo siguiente:
"Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]
II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

[...]

2503-132939

- Aquéllas que se desprenden de procesos legislativos históricos de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta;

- Aquéllas que atienden a las diferencias existentes entre uno y otro grupo, mismas que justificarían el establecimiento de tratos fiscales diversos en ambos casos.

No obstante, más allá de las razones en las que se sustenta la negativa del amparo —en contra de las cuales se formularán los argumentos respectivos—, consideramos que los Ministros que integran la mayoría no valoraron en su justa dimensión el hecho de que el proceso legislativo que dio lugar al decreto de reformas que se combate, no justifica razonable y objetivamente el trato diferente que establece, es más, ni siquiera se hace cargo de tal circunstancia, pues no aporta razón alguna que permita al Tribunal Constitucional valorar los fines que el legislador ordinario se proponía al emitir el mencionado decreto de reformas.

En relación con el punto anterior —y con el respeto habitual—, los Ministros que integramos la minoría desearíamos que nuestro disenso se basara en que la mayoría habría pasado por alto el carácter injustificado del trato diferente combatido por la quejosa, pero con ello faltaríamos a la verdad: no es que dicha circunstancia haya escapado a la atención de los señores Ministros, sino que consideraron que correspondía a la Suprema Corte de Justicia de la Nación producir las razones que justificaran el trato diferente en el que la quejosa sustenta su reclamo.

Dicha posición frente a la omisión del legislador federal se pone de manifiesto al sostenerse lo siguiente en la decisión mayoritaria:

> “Ni en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, fechado el once de noviembre de dos mil cuatro, ni en los debates desarrollados en ambas Cámaras del Congreso de la Unión, se hizo alguna mención adicional tendente a justificar el tratamiento diferenciado del que se duele la sociedad mercantil quejosa, es decir, el por qué de la implementación del sistema de deducción únicamente para las personas morales, y no para las físicas con actividades empresariales.
> [...]

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

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

No podemos compartir semejante posición, sea que atendamos a las implicaciones metodológicas que conlleva, a la actitud que evidencia de parte del jugador constitucional, o a los resultados que de la misma pueden derivar, dependiendo de los criterios que en cada caso se utilicen para producir dicha justificación.

En tal virtud, a continuación elaboraremos sobre las razones en las que basamos nuestra posición, atendiendo a tres líneas argumentativas: la primera, por virtud de la cual nos proponemos demostrar que ambos grupos de causantes —personas morales del régimen general, y personas físicas con actividades empresariales— se encuentran en un plano de igualdad que conlleva una homogeneidad en el trato que reciben de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la segunda, en la que buscaremos señalar las implicaciones que consideramos indeseables, derivadas de la decisión de *producir* las razones que justifican el trato diferenciado; y la tercera, por cuyo conducto intentaremos demostrar que las razones que la mayoría trajo al presente caso para justificar la negativa, no son las adecuadas.

Finalmente, como complemento al tercer punto detallado, evidenciaremos que la decisión que ahora se ha adoptado refleja una inconsistencia con los precedentes que este Alto Tribunal había venido sosteniendo.

Sin más preámbulo, procedemos a justificar las razones que nos impiden compartir la decisión mayoritaria en cuanto al tema identificado.

1. ¿Existen razones que justifiquen un trato semejante en materia de impuesto sobre la renta, entre las personas morales del régimen general, y las personas físicas con actividades empresariales?

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Consideramos que la respuesta a dicha interrogante, en los términos planteados, es afirmativa; no obstante, estimamos que debemos efectuar la siguiente precisión.

No es nuestra intención sostener que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales *sean iguales.* Obvio es que no lo son: las diferencias que existen desde un punto de vista material y ajeno a lo jurídico son tantas y tan variadas que ni siquiera consideramos pertinente ahondar sobre dicho punto; de la misma forma, existen diferencias desde algunos enfoques jurídicos —de manera destacada, atendiendo al derecho civil y al mercantil— que también ponen de relieve su diferenciación.

Pero ninguno de dichos enfoques conserva su relevancia cuando la pregunta se plantea, no en lo que hace a una igualdad ontológica entre ambos tipos de personas, sino en relación a si se encuentran en un plano de igualdad. Así, no se trata de determinar si son iguales —se reitera, claramente no lo son—, sino en reflexionar sobre si deben recibir un trato igualitario, específicamente, de parte de la legislación tributaria.

A fin de dar respuesta al anterior planteamiento, resulta necesario atender al concepto de persona jurídica, como método que evidencia que nuestra aproximación gira en torno a la técnica de los derechos subjetivos individuales.

En esa tesitura, el Código Civil Federal, en sus artículos 22 y 25 clasifica a las personas en físicas y morales dotadas de personalidad jurídica. De esta manera, tanto las personas físicas como las personas morales son semejantes, pues ambas unidades coinciden en que son

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

centros de imputación normativa, evidenciándose la existencia de una correspondencia analógica entre ellas.

Ahora bien, entrando a la materia tributaria —y, específicamente, en lo que hace al impuesto sobre la renta—, debe tenerse en cuenta que son sujetos de dicho gravamen las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en México[3].

La Ley del Impuesto sobre la Renta agrupa a los causantes conforme a criterios de la más diversa naturaleza, pues lo mismo se distingue entre personas físicas y morales, entre personas morales con fines lucrativos y con fines no lucrativos e, inclusive, se distingue entre las personas físicas atendiendo al tipo de ingreso que se percibe, para lo cual se ha dado una estructura cedular al Título IV de dicho ordenamiento.

En este contexto, resulta relevante la distinción que se efectúa atendiendo a la realización de actividades empresariales —las cuales pueden identificarse en los causantes del Título II, así como en los que tributan en la Sección I del Capítulo II del Título IV de dicho ordenamiento—, cuyas especies son enunciadas y definidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, a saber: actividades

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

[3] Al respecto, el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece lo siguiente:
"Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:
I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."

2503-132939

comerciales, industriales, ganaderas, pesqueras, silvícolas y agrícolas[4].

Del numeral identificado se advierte, con particular trascendencia, que en la definición de lo que debe entenderse por "empresa" se hace referencia a la "persona física o moral que realice las actividades a que se refiere [el mismo]", por lo que no efectúa distingos en este sentido, incluyendo a ambos grupos de causantes —personas físicas y morales—. En este mismo sentido, cabe la remisión a la legislación laboral[5], en la que se define que se entiende por empresa, la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, sin que de nueva cuenta resulte trascendente si se está ante una persona física o una moral.

En este orden de ideas, consideramos perfectamente válido inferir que *las personas físicas y las personas morales comparten en este aspecto las mismas características respecto a la actividad empresarial con fines lucrativos que realizan,* presentándose ante el

---

[4] Al respecto, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, señala lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:
I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."

[5] Se trata del artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

impuesto sobre la renta como sujetos pasivos de la relación tributaria que se encuentran en un plano de igualdad.

Lo anterior es así, ya que ambas son unidades económicas dedicadas a la comercialización y producción de bienes y servicios, las cuales por su actividad generan un ingreso susceptible de ser gravado por el impuesto sobre la renta.

De lo señalado, podemos concluir que entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, existe semejanza substancial, en virtud de que ambos:

- Son sujetos tributarios y centros de imputación normativa;
- Son especies de la persona jurídica;
- Realizan actividades empresariales;
- Son susceptibles de generar renta gravable;
- Obtienen la renta gravable a partir de la actividad empresarial que es consecuencia del capital invertido en la unidad económica.
- Acumulan sus ingresos, con independencia de la fuente de riqueza de la cual provengan.

En función de lo anterior, consideramos que tanto la persona física con actividades empresariales como la persona moral se presentan ante el impuesto sobre la renta en los mismos términos, motivo por el cual resulta posible —material y jurídicamente— que una persona pueda elegir si explota un giro comercial o industrial bajo una figura corporativa societaria, o bien, en lo individual, sin que ello altere la sustancia económica de la operación, que es el elemento de mayor relevancia en la determinación del régimen tributario.

Bajo esta misma línea argumentativa, se aprecia que no es inherente a un grupo determinado —personas morales, frente a personas físicas con actividades empresariales— la obtención de un

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tipo de ingreso específico y diferenciado, ni su realización en algún monto preestablecido, así como tampoco puede distinguirse a un grupo por la participación en un giro determinado o por la realización de ciertas labores o por alguna otra circunstancia que permitiera observar diferencias entre los causantes, motivo por el cual, en principio, todos los que se dediquen a este tipo de actividades —como categoría jurídica revestida de características generales— deberían tributar en los mismos términos, es decir, de conformidad con las mismas reglas.

En este sentido, también resulta ilustrativo que, previo al establecimiento del sistema de deducción de adquisiciones en el año de mil novecientos ochenta y seis, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, se encontraban obligadas a calcular sus deducciones atendiendo al costo de lo vendido, lo cual acredita que dicho sistema de deducción no es incompatible con los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, sea que lo hagan como persona física o como persona moral.

De esta manera, se considera que la organización corporativa inherente a las personas morales, no modifica la naturaleza del ingreso obtenido ni permite desprender alguna nota característica a dicho grupo que deba trascender cualitativamente para efectos fiscales.

Al respecto, no debe pasarse por alto que, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, deben: adquirir mercancías para estar en posibilidad de desarrollar su actividad fundamental, y contrastar el ingreso obtenido al enajenarla, contra el costo que significó adquirirla o producirla, a fin de conocer la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

modificación de su haber patrimonial; así, la realización de los actos que se han precisado con antelación, demuestran que por este concepto las personas físicas y las personas morales en comento se encuentran en igualdad de circunstancias frente al objeto del tributo, sin que dicha afirmación implique desconocer que en otros rubros podrían existir diferencias entre ambos grupos.

Asimismo, existen una serie de prescripciones legales que abonan a la conclusión que sostenemos en el sentido de que no debería existir un trato diferenciado en lo que hace al mecanismo de deducción en el rubro de inventarios:

- Las obligaciones que impone el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación[6] en cuanto a la contabilidad, son exactamente las mismas para ambos grupos.

[6] El mencionado numeral establece lo que a continuación se transcribe, atendiendo al texto vigente en el año de dos mil cinco:
"Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:
I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.
IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.
Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- Tienen la misma obligación de efectuar registros de control sobre sus inventarios, regulada en el artículo 86, fracción XVIII, para las morales[7], y en el 113, fracción V, para las físicas[8].
- En términos fiscales, a las personas morales se les reconoce la posibilidad de generar pérdidas y, por ende, de amortizarlas. Por contrapartida, *uno de los capítulos del Título IV que reconoce la posibilidad de generar pérdidas* —y de amortizarlas—, es el de personas físicas con actividades empresariales.
- Asimismo, es relevante que el impuesto al activo —denominado originalmente "al activo de las empresas"—, tiene como sujetos a las personas morales y, de entre las posibilidades que ofrecen las cédulas que integran el Título IV— a las físicas que desarrollan actividades empresariales.

En consecuencia, al apreciarse que —en lo que concierne al ingreso obtenido por personas morales y por las físicas con actividades empresariales— existe identidad cualitativa por el tipo de ingresos que se perciben, el impuesto correspondiente, por regla general —que admite excepciones—, ordinariamente debería determinarse bajo el mismo esquema. Por tanto, ***resultaba***

---

comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".

[7] El artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable a las personas morales, establece lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: [...]
XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.
Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación".

[8] Asimismo, debe tomarse en cuenta lo establecido por el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que dispone lo siguiente:
"Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes: [...]
V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

indispensable que el establecimiento de diferencias obedeciera a una justificación objetiva y razonable, lo cual no acontece en el presente caso, tal y como se precisa a continuación.

2. Considerando que nos encontramos ante causantes que se encuentran en un plano de igualdad, ¿qué trascendencia tiene la justificación en el establecimiento de un trato diferenciado como el que se combatía en el presente caso?

Ya se ha señalado que la propia posición mayoritaria sostiene que, del proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, no se desprenden razones relevantes para distinguir el régimen tributario de las personas morales, frente a las físicas con actividades empresariales.

Ya hemos señalado nuestro disenso frente a tal postura, pero quisiéramos colaborar a evitar que una indebida lectura de nuestra posición, llevara a que algunos la confundieran con rigorismo o con un formalismo excesivo.

No es que los Ministros de la Corte, desde nuestra particular condición, no nos encontremos en posibilidad de imaginar o suponer las razones que justifican un trato diferenciado establecido legalmente; tampoco respaldamos nuestra posición en una actitud burocrática, bajo la cual se apreciaría que el legislador incumplió con una parte de trámite y, por ende, habría viciado el procedimiento; finalmente, nuestra posición de ninguna manera cuestiona los alcances de la potestad tributaria, ni la competencia que su ejercicio establece, específicamente, en los representantes populares.

Simplemente, atendiendo a los criterios que la Primera Sala ha establecido para la justificación de tratamientos diferenciados entre personas que se encuentran en un plano de igualdad, no apreciamos un criterio razonable y objetivo que permita sustentar la distinción combatida en el presente caso.

En efecto, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado con puntualidad el contenido y alcance de la garantía de equidad tributaria, en los términos que se desprenden de las tesis de jurisprudencia de rubro “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL[9]", "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES"[10], así como de la de rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS"[11], con base en las cuales se ha sostenido lo siguiente:

---

[9] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales." (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, página 35.)

[10] La jurisprudencia referida establece lo siguiente: "El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica." (Novena Época. Instancia: Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997. Tesis P./J. 42/97. Página 36.)

[11] El texto de dicha tesis de jurisprudencia es el siguiente: "El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohibe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional". (Novena Época. Instancia:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

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

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

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

Enunciados éstos de incuestionable valía, pero que si no son aterrizados en las circunstancias relevantes de cada caso, se quedan como fórmulas vacías que en poco contribuyen a la efectiva tutela de las garantías individuales.

En relación con este punto, reconociendo los méritos de los postulados identificados, se suele cuestionar su aplicación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando que está muy bien que se busque una igualdad real y que debe procurarse un trato igual entre los iguales, pero que el problema real radica en determinar quiénes son iguales entre sí y, por ende, frente a quiénes son desiguales los integrantes del primer grupo, siendo dicha distinción la que permite la validación constitucional del trato diferenciado.

Como acercamiento a dicho problema —ciertamente no menor— este Alto Tribunal puede aproximarse con un criterio que atienda a los supuestos “sospechosos” para el establecimiento de tratos diferenciados, como son los enunciados en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[12]. De esta

---

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

[12] El mencionado artículo dispone lo siguiente:

“Artículo 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

forma, cuando llegare a apreciarse la existencia de un trato diferenciado basado en razones de origen étnico o nacional, relacionadas con el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias o el estado civil, entre otros, resultará evidente lo artificial de los (simulados) términos de comparación.

Pero existen casos —principalmente en materias como la tributaria— en los que la Constitución no establece un criterio diferenciador claramente determinado, no porque sea omisa en ese sentido, sino porque dicha labor se encomienda al legislador ordinario, el cual contará con un margen amplio —que no ilimitado— de configuración para el diseño del sistema tributario, y para la identificación de diferencias que considere relevantes, las cuales de cualquier manera se encontraran sujetas al escrutinio del Tribunal Constitucional —si bien, en la mayoría de los casos, bajo una intensidad débil, a fin de respetar ese marco amplio de actuación, derivado del principio democrático y de división de poderes—.

Así, como criterio relevante para la justificación del trato diferenciado entre sujetos en un plano de igualdad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha acudido al que sostiene que la decisión del trato diverso debe estar fundado en finalidades aceptadas constitucionalmente y, para tal efecto, *la justificación que propone el legislador no es solamente útil, sino que resulta* ***indispensable,*** pues no corresponde a este Alto Tribunal inferir si se persigue más de una finalidad específica, o bien, averiguar cuál de ellas es la que se busca obtener.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que, para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, hace mención de las razones que a continuación se precisan:

- La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los

---

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido;

- Se señala que las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables y que, no obstante, al deducir la adquisición de compras para efectos fiscales, se provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes. En consecuencia, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propuso retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

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

De lo anteriormente expuesto, puede desprenderse que las razones que el órgano legislativo aduce para el cambio de sistema son, medularmente:

- La simplificación de las cargas administrativas;

- La necesidad de aminorar el impacto recaudatorio derivado de la simplificación de la tarifa de personas físicas;

- La factibilidad de la medida, derivada del control del fenómeno inflacionario; y, finalmente,

- La posibilidad de generar paridad entre la deducción y la obtención del ingreso, a fin de evitar que se reportaran utilidades ajenas a las reales.

Como puede apreciarse, las metas enunciadas se refieren a las circunstancias imperantes en el momento en el que se legisló en relación con dicha medida, así como a los efectos que se buscaban con el establecimiento del nuevo régimen de deducción, pero

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

únicamente como sistema global, y sin hacer mención alguna de la manera particular en que éste fue implementado.

En efecto, de las razones proporcionadas por el legislador **puede desprenderse la justificación para sustituir un sistema general por otro diverso** —deducción de adquisiciones, por la del costo de lo vendido—, **estimando que este último sería más adecuado al entorno económico, más simple y más favorable, en términos recaudatorios**. Sin embargo, debe destacarse que dichas razones generales no toman en cuenta las circunstancias particulares derivadas de la implementación del sistema del costo de lo vendido, tal y como se describe a continuación:

(i) El aducido control sobre el fenómeno inflacionario es una circunstancia general, no susceptible de excluir a las personas físicas de las morales, motivo por el cual no podía ser una justificación válida para la reincorporación del sistema del costo de lo vendido, únicamente para estas últimas.

(ii) Por otra parte, apreciando que las personas físicas con actividades empresariales, al igual que las morales, determinan un costo de ventas para efectos contables, la ***"simplificación administrativa"*** a la que hace referencia el legislador —inherente a la homologación del cálculo contable con el fiscal— también podía ser aplicable al caso de las primeras.

(iii) De la misma manera, de la necesidad de compensar el efecto que otras reformas tendrían en la recaudación tampoco se desprende una razón que justifique el otorgamiento de un trato diferenciado entre personas físicas y morales. Asimismo, si la mayor o menor capacidad contributiva y administrativa no se presentara como algo inherente a uno de dichos grupos, mucho menos se justificaría que el ajuste al esquema tarifario de unas —las físicas— se compensara con un aumento en la carga tributaria de las otras —las morales—.

(iv) La posibilidad de ***"empatar"*** el momento de la deducción con el de la obtención del ingreso, tampoco es una razón que, en sí misma, deba entenderse referida exclusivamente a las personas morales, pues dicha finalidad también podría ser perseguida por el legislador en relación con las personas físicas con actividades empresariales —dada la libertad con la que cuenta para definir las características del sistema tributario, siempre y cuando no vulnere garantías constitucionales—.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

(v) Finalmente, debe tomarse en cuenta que en el sistema vigente hasta mil novecientos ochenta y seis, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales se encontraban obligadas a calcular y deducir el costo de lo vendido, de lo cual se desprende que ambos grupos de contribuyentes recibían un mismo trato tributario, circunstancia que en la reforma que se analiza el legislador no consideró.

Como puede apreciarse, dichas razones no pueden entenderse referidas a la justificación del trato diferenciado entre personas físicas con actividades empresariales, por un lado, y personas morales, por el otro.

En este sentido, la falta de precisión de tales razones por parte del legislador no es cosa menor, ni puede ser tomada a la ligera, decidiendo el Tribunal Constitucional que la ausencia de justificaciones puede ser suplida buscando en otros ordenamientos o en procesos legislativos de otros años —como señala la mayoría—.

En relación con lo anterior, la Primera Sala ha sostenido[13] que "[...] el análisis que debe realizar el juez constitucional exige no sólo que la medida utilizada por la autoridad tienda a la consecución del fin planteado, sino que frente al establecimiento de distinciones de cara a éste, se den razones que las justifiquen. Dicho de otro modo, si se estima idóneo dar un trato desigual entre los individuos, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para que algunos queden excluidos de las medidas adoptadas".

Asimismo, en el propio contexto descrito, hemos sostenido que dicha metodología "excluye toda actuación del poder público que carezca de motivación y que no tenga en consideración a los

[13] Las citas que se efectúan en el presente apartado, corresponden al amparo en revisión 1629/2004, promovido por Inmobiliaria Dos Carlos, Sociedad Anónima de Capital Variable, asunto éste en el que, al menos en lo que hace a la materia tributaria, por primera vez la Primera Sala acudió al método que será descrito para evaluar la constitucionalidad de las medidas que

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

individuos afectados por su ejercicio. En este sentido, un acto del Estado será inadmisible cuando sea falto de todo fundamento o cuando no tienda a realizar algún objetivo jurídicamente relevante". La intención de la Sala en este sentido es el de controlar "la arbitrariedad y el exceso", sometiéndolas "al respeto de los derechos fundamentales establecidos por la Constitución, de tal manera que sea dable confrontar las ventajas que se obtengan mediante la intervención en el derecho fundamental, mismas que en todo caso deberán compensar los sacrificios que conllevan para su titular y para la sociedad en general".

Para tal efecto, la Sala suele acudir al escrutinio constitucional que se desarrolla conforme a tres pasos, a saber:

1°. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

2°. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido (racionalidad).

3°. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho (razonabilidad).

Desarrollando dicho *test*, "no sólo se busca que la medida tenga fundamento legal, sino también que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean

---

establecen tratamientos diferenciados entre contribuyentes que se encuentran en un plano de igualdad.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

afectados, o que ello suceda en la menor medida posible". En otras palabras, mediante su utilización, "la comunidad queda resguardada de los excesos o abusos de poder que podrían provenir del empleo indiscriminado de la facultad legislativa o de la discrecionalidad atribuida a la administración".

En relación con dicho método, la Primera Sala ha sostenido los criterios de rubros: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL"[14] e "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)"[15].

---

[14] Tesis aislada 1a. CXXXII/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 362, tomo XX, correspondiente a diciembre de dos mil cuatro, en cuyo texto se establece: "La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado."

[15] Tesis 1a. CXXXIII/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, diciembre de dos mil cuatro, página 361, cuyo texto se transcribe a continuación: "La igualdad es

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

En el caso concreto, adicionalmente a la valoración indebida de la omisión en que se incurrió al hecho de que el legislador no aportara motivo alguno que permitiera apreciar la finalidad que se perseguía con el trato diferenciado reclamado, los Ministros disidentes esperábamos encontrar una posición mayoritaria que justificara la constitucionalidad de la disposición combatida en la apreciación de una finalidad constitucional válida, pero no fue el caso.

El criterio mayoritario se apoyó en razones que derivan de procesos legislativos que acompañaron a reformas legales de otros años —y aún en esos casos no se revisó a detalle la intención de obtener la consecución de finalidades constitucionalmente válidas—, así como en criterios propios —respetables y seguramente derivados de una reflexión seria—, pero que no dejan de ser apreciaciones

---

un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez debe ser más exigente a la hora de determinar si aquél ha respetado las exigencias del principio de igualdad. El artículo 1o. de la Constitución Federal establece varios casos en los que procede dicho escrutinio estricto. Así, su primer párrafo proclama que todo individuo debe gozar de las garantías que ella otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que la misma establece, lo que evidencia la voluntad constitucional de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales, y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, de conformidad con el carácter excepcional que la Constitución les atribuye. Por ello, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Por su parte, el párrafo tercero del citado precepto constitucional muestra la voluntad de extender la garantía de igualdad a ámbitos que trascienden el campo delimitado por el respeto a los derechos fundamentales explícitamente otorgados por la Constitución, al prohibir al legislador que en el desarrollo general de su labor incurra en discriminación por una serie de motivos enumerados (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. La intención constitucional es, por lo tanto, extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo. En esos casos, el Juez constitucional deberá someter la labor del legislador a un escrutinio especialmente cuidadoso desde el punto de vista del respeto a la garantía de igualdad.” El precedente respectivo es identificado en los siguientes términos: “Amparo directo en revisión 988/2004. 29 de septiembre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.”

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

subjetivas frente a la mecánica del gravamen, o bien, simples exposiciones en torno al contenido de las disposiciones legales.

Sobre las razones en las que se sustenta el criterio mayoritario, la cuales —a nuestro juicio— no son válidas para sostener el trato diferenciado, a continuación ofrecemos una breve crítica.

3. Comentarios a las razones utilizadas para resolver el caso concreto.

Como se ha señalado, los Ministros de la Sala de manera unánime coincidimos en que el legislador no ofreció razones que aportaran elementos para justificar el tratamiento diferenciado entre las personas físicas con actividades empresariales, y las personas morales.

Sin embargo, ahí donde los integrantes de la minoría disidente consideramos que dicha omisión tenía como consecuencia que el Tribunal Constitucional no contaría con elementos que le permitieran pronunciarse sobre el carácter justificado o injustificado de la medida reclamada, los integrantes de la mayoría acudieron a procesos legislativos diversos al que dio lugar al decreto legislativo combatido por la quejosa y, principalmente, al del texto vigente para dos mil dos. A continuación se argumenta en contra de dicha posición.

3.1. Remisión al proceso legislativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según su texto vigente en dos mil dos.

La decisión de la mayoría sostiene que, si bien la intención de distinguir a personas morales de personas físicas con actividades

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

empresariales no se explicita en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, tal distinción ya se encontraba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil dos, según se desprende de la respectiva exposición de motivos.

De tal forma, la ejecutoria considera que los razonamientos realizados por el legislador en procesos de creación de normas diversas a las que se combaten, pueden proyectarse hacia el futuro y de forma indefinida, justificando medidas distintas a las que originalmente se buscaba sustentar.

Los integrantes de la minoría consideramos que los motivos que el legislador pudo aportar en un momento determinado, a fin de justificar y fundamentar las normas que eran reformadas, abrogadas o adicionadas en el ordenamiento jurídico, podrán tal vez perdurar en el tiempo —la cuestión relevante sería determinar en qué casos ello ocurre así, y si corresponde a la Corte juzgar dicha circunstancia—, pero lo cierto es que las razones por las que el legislador realiza dichas modificaciones originales al sistema de normas, atienden, a su vez, al momento histórico en que son formuladas.

Así las cosas, no coincidimos con el argumento que sostiene que, ante la ausencia de una justificación evidente y notoria en el propio texto constitucional, los motivos en los que el legislador basa su actuar quedan inscritos como intención de la legislación de una vez y para siempre[16]; asimismo, no reconocemos que determinadas razones, ajenas a las expresamente señaladas en el proceso legislativo respectivo, pueden gravitar en cuanto a la resolución que

[16] En este sentido, debe apreciarse que, al discutirse el presente punto ante el Tribunal Pleno en las sesiones de marzo del año dos mil seis, algunos de los Ministros que integraron la posición mayoritaria que sostuvo la constitucionalidad de las medidas reclamadas, expresamente señalaron que, efectivamente, dichas razones debían quedar inscritas “de una vez y para siempre”, como elemento que aporta para la justificación de regímenes diferenciados.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

corresponde al Tribunal Constitucional, pues no contamos con elementos que nos permitan concluir que las circunstancias en las que se dan las modificaciones al orden jurídico en un momento determinado, necesariamente se reproducen en circunstancias diversas[17].

Como se señalaba, dicha posición implica determinar, previamente, quién debe erigirse en juez de la idoneidad de aplicar unas razones aportadas bajo condiciones específicas dadas, a un momento y circunstancias diversas. En otras palabras, ¿qué no al decidir juzgar con base en pretensiones propias de otras circunstancias, se estaría presuponiendo —sin elementos reales que lo avalen— que el autor de la norma conserva su intención? ¿Qué no también se juzgaría sobre la insuficiencia de las medidas originales, mismas que requerirían un ajuste —no explicitado por su autor— en un momento distinto?

En el caso en concreto, las razones con base en las cuales se realizaron las modificaciones al régimen del impuesto sobre la renta para dos mil dos, son las que a continuación se señalan:

- Garantizar la equidad horizontal;
- Buscar un régimen más simple y eficiente, facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas con actividades empresariales;
- Eliminar el impacto negativo que el régimen fiscal tiene en las personas físicas con actividades empresariales, mismo que

---

[17] En relación con este punto, el Ministro Cossío quisiera precisar, para efectos de congruencia en el voto, que —a su juicio— pueden existir hechos notorios o evidentes que justifiquen la proyección de razones justificantes de un tratamiento diferenciado, como acontecería en el caso de disposiciones cuyo contenido normativo sea semejante o idéntico, y que simplemente sean objeto de lo que en doctrina jurisprudencial se ha dado en denominar un "nuevo acto legislativo". En este sentido, la posición expresada no es contradictoria con lo sostenido al resolver el amparo en revisión 1637/2006, promovido por Inmobiliaria Vasconcelos Gepri, Sociedad Anónima de Capital Variable, en sesión de fecha veintidós de marzo de dos mil seis, bajo la ponencia del Ministro mencionado. Simplemente, en el presente caso no se aprecia que se actualicen circunstancias semejantes a las que motivaron el sentido del voto en el amparo en revisión 1637/2006.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

influiría en la falta de integración de éstas en las cadenas productivas;
- Solucionar la falta de participación de dicho sector en los mercados nacionales y extranjeros;
- Otorgar mayor progresividad al sistema;
- Buscar el establecimiento de un régimen neutral desde el punto de vista fiscal.

De aceptarse que dichas razones también justifican la reincorporación del sistema del costo de lo vendido al impuesto sobre la renta y, más aún, que avalarían que únicamente las personas morales queden sujetos a dicho mecanismo de deducción, ello implica diversos juicios de parte de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, como lo es el relativo a la insuficiencia de las reformas formuladas en dos mil dos, para conseguir los propósitos buscados en ese año; la cuestionable técnica del legislador, que pudiendo incorporar reformas que tienden a cierto fin desde el año de dos mil dos, lo hace hasta el dos mil cinco; o bien, el que versa sobre la aportación que haría el sistema del costo de lo vendido —aplicado a las personas morales— en la incorporación de las físicas a las cadenas productivas.

Este último punto es trascendental para apreciar la incorrección inherente a acudir a procesos legislativos de otros años, pues no comprendemos cómo ayuda al impulso a las pequeñas empresas, el establecimiento de obligaciones a cargo de las grandes. ¿Acaso las primeras podrán incorporarse a los procesos productivos en la medida en la que los requisitos administrativos a cargo de las empresas grandes, les dificulten a éstas su propio crecimiento, previéndose que el vacío que dejen en el mercado lo ocuparán las pequeñas y medianas?

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Si ese era el plan trazado por el legislador desde el dos mil dos, nos sorprendería lo visionario de su medida, tanto como nos convence la incorrección constitucional de la misma, pues nuestro texto fundamental de ninguna manera avala que el impulso a un sector pueda derivar de la imposición de cargas —aún administrativas— a uno diverso[18].

Por otro lado, si dichas reformas se hicieron con la intención de impulsar a la micro, pequeña y mediana empresa, la proyección de las justificaciones aportadas en el proceso legislativo de las reformas para dos mil dos, también conlleva la identificación que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación debe hacer —sin elementos objetivos que lo avalen— entre dicho sector, y las personas físicas que desarrollan actividades empresariales.

En efecto, la decisión de la mayoría, en el sentido de proyectar las propuestas del dos mil dos, a las reformas de dos mil cinco, implica suponer que no existen personas morales entre las micro, pequeñas y medianas empresas, así como que existe alguna característica que hace esencial a las micro, pequeñas y medianas empresas, el tributar como persona física.

Y para sostener lo anterior —a nuestro juicio— se requiere más que una intuición o la apreciación de un paralelismo entre unas y otras reformas. Tal proyección requería de un juicio sobre las características de los sectores empresariales, con el cual no solo no se contaba para la solución del presente asunto, sino que su propia elaboración escapa a las atribuciones que corresponden a este Alto Tribunal.

[18] En este sentido, aún si la medida legislativa hubiere librado las dos primeras etapas del *test* al que hemos hecho referencia, es claro que la misma no se ajusta de manera proporcional y

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Adicionalmente, la justificación con base en consideraciones de procesos legislativos diversos, presenta otro problema: ¿a cuál de los diversos procesos ha de acudirse? Porque si más de uno resulta aplicable, la decisión que se tome en tal sentido implica una valoración sobre las razones que la Corte —no el autor de la norma, en aras de conseguir una finalidad constitucionalmente válida— considera más adecuadas.

En este sentido, si en el proceso de reformas de mil novecientos ochenta se decidió que el costo de lo vendido resultaba aplicable a quienes realizaran actividades empresariales —sin tomar en cuenta si se trata de personas físicas o morales—, las razones que justificaron tal medida legislativa también aportaban elementos valiosos para la solución del presente asunto, pues hubieran puesto de manifiesto que ambos grupos de causantes pueden aplicar dicho sistema de deducción y, por ende, al establecerse únicamente para uno de ellos, se establece un trato diferenciado injustificado.

Consecuentemente, apreciando que las razones que justifican una determinada medida legislativa no deben proyectarse sobre otras diversas, y que la intención contraria ubica al Tribunal Constitucional en una posición que no le corresponde —juzgando sobre los efectos conseguidos por reformas legislativos de otro momento, sobre la insuficiencia de las medidas originales, o sobre la permanencia en las intenciones del legislador—, no compartimos la posición mayoritaria que, sin una reflexión consciente de dichos problemas, acudió a las razones expuestas en dos mil dos para avalar reformas efectuadas en dos mil cuatro, al texto en vigor para dos mil cinco, máxime cuando ello implica, adicionalmente, el establecimiento de una analogía forzada entre las capacidades económicas y administrativas de un

---

razonable al fin propuesto, pues para la consecución del mismo se afectan derechos tutelados

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

sector de contribuyentes —las micro, pequeñas y medianas empresas—, con la forma jurídica bajo la cual se organizan —sea que tributen como personas físicas o como personas morales—.

3.2. Razones "objetivas" en las que la mayoría soporta su conclusión en el sentido de que ambos grupos de contribuyentes se encuentran en condiciones desiguales.

Tal y como se desprende del primer apartado del presente voto, los Ministros disidentes sostenemos que las personas morales y las físicas con actividades empresariales, se encuentran en un plano de igualdad que justifica que reciban un trato semejante.

La posición mayoritaria también sostiene que existen ciertas condiciones que permiten apreciar que se trata de contribuyentes diferenciados atendiendo a los diversos regímenes a los que se encuentran sujetos. En este sentido, se aprecia el siguiente texto en la parte considerativa de este fallo:

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

Asimismo, en la discusión del presente tema —llevada a cabo ante el Tribunal Pleno en las sesiones de marzo de dos mil seis—, se sostuvo que, entre las condiciones que permiten distinguir a ambos grupos de causantes, se encuentra el hecho de que las físicas con actividades empresariales acumulan con base en un sistema de flujo de efectivo, calculan su impuesto conforme a una tarifa, y cuentan con

---

constitucionalmente.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

derecho al subsidio acreditable; en cambio, las personas morales acumulan con base en ingresos en crédito, aplican una tasa fija y no cuentan con derecho a dicho subsidio.

En lo que hace a las diferencias “objetivas” apuntadas en primer término, consideramos que las mismas no son relevantes, pues ninguna de ellas desvirtúa que, frente al impuesto sobre la renta, el elemento objetivo del hecho imponible se materializa en condiciones semejantes en uno y en otro caso, es decir, la generación del ingreso se da en un plano de igualdad, mediante la realización del mismo tipo de actividades.

En este sentido, los criterios utilizados en todo caso ponen de manifiesto lo reconocido desde el primer momento: que las personas físicas con actividades empresariales, por un lado, y las personas morales, por el otro, *no son iguales,* pero nada aportan para justificar si ambos grupos deben recibir un trato semejante de parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al encontrarse en un plano de igualdad.

Por otro lado, en lo que hace a los criterios de distinción que e apoyan en el propio texto legal —entre los cuales destaca lo señalado en la ejecutoria, en el sentido de que las morales acumulan ingresos en crédito, mientras que las físicas lo hacen con base en flujo de efectivo—, consideramos que las mismas no son adecuadas para justificar el trato igualitario o diferenciado que deben recibir ambos grupos de causantes.

En efecto, las diferencias enunciadas no son las únicas: las físicas pueden calcular utilidades reales en los pagos provisionales, mientras que las morales utilizan un coeficiente de utilidad; las físicas no calculan ajuste anual por inflación, y las morales sí; las físicas

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

tienen la posibilidad de acceder al régimen de pequeños contribuyentes, mientras que las morales no; las físicas no pueden tributar de manera consolidada, mientras que algunas de las morales sí pueden hacerlo.

Sin embargo, debe apreciarse que todas estas razones se desprenden del ordenamiento fiscal. Por ende, todas son una simple petición de principio: ¿por qué deben recibir un trato diferente las personas físicas empresarias frente a las morales? Porque el ordenamiento les da un trato diferenciado.

No obstante, esto no quiere decir que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales no sean semejantes por el objeto y finalidad que persigue la Ley del Impuesto sobre la Renta —criterio éste que, a nuestro juicio, es el de mayor trascendencia—.

Lo anterior conlleva a la conclusión de que el fundamento para declarar y, en ese sentido, otorgar un trato diverso entre personas contribuyentes de un mismo tributo, no puede basarse en la forma en que la propia ley trate a dichos sujetos pasivos, es decir, las, limitaciones, obligaciones, derechos y beneficios otorgados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pueden ser tomadas en cuenta como apoyo para declarar que las personas morales y personas físicas dedicadas a actividades empresariales, son sujetos distintos para los efectos del principio de equidad tributaria, pues la conclusión que así se tome estará viciada por partir de la misma fuente que origina el reclamo de la quejosa.

4. Inconsistencia de lo resuelto en el presente caso, a la luz de los precedentes que han sido fallados por este Alto Tribunal.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Este Alto Tribunal considera importante reiterar que la presente decisión parte de la premisa de que, desde un enfoque tributario, las personas morales y las físicas dedicadas a actividades empresariales se encuentran en un plano de igualdad.

En congruencia con lo anterior, este Alto Tribunal ha resuelto diversos precedentes en los que se ha tomado en cuenta la igualdad que, en términos generales, debe imperar en el trato que la legislación debe otorgar a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales. A fin de ilustrar lo anterior, a continuación se precisan los diversos temas en los que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido consideraciones semejantes.

Una primera aproximación al tema abordado, parecería indicar que este Alto Tribunal ha sido inconsistente en el trato otorgado a ambos regímenes, sosteniendo a veces que se encuentran en un plano de igualdad, y a veces que no lo están y, por ende, deben recibir un trato diferente.

No obstante, un análisis más profundo revela que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por regla general, ha sostenido que unos y otros contribuyentes se encuentran en un plano de igualdad, y el común denominador en los casos en los que se ha sostenido lo contrario, tiene que ver con la justificación que el legislador aportó en el proceso legislativo, valorándose las finalidades que se persiguen con la medida legislativa de que se trate.

En tal virtud, la exposición que a continuación se presenta, pondrá de manifiesto que la aparente inconsistencia de la Corte no es tal —al menos, no lo era—, y que el presente caso es el primero en el que se ha avalado un trato diferenciado, sin contar con razones que lo

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

justifiquen desde las finalidades válidas desde un punto de vista constitucional.

4.1. Precedentes en los que se ha resuelto con base en la premisa de que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales se encuentran, en principio, en un plano de igualdad

4.1.1. Asuntos relacionados con la obligación de calcular componente inflacionario.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, entre las personas físicas empresarias y las que tributaban en otros Capítulos del Título IV, específicamente en lo que concierne a la prestación de servicios profesionales, así como a ingresos por arrendamiento.

A. Razones tomadas en cuenta para apoyar el sentido del fallo: las empresas —personas físicas o morales— persiguen el lucro mercantil, a diferencia de las físicas que perciben ingresos por servicios profesionales; asimismo, se permitió la distinción con las personas dedicadas al arrendamiento, toda vez que debe incentivarse el mercado de la vivienda.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 4217/1990, resuelto en sesión de fecha seis de julio de mil novecientos noventa y ocho, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, haciéndose cargo del engrose el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- Amparo en Revisión 630/1999, resuelto en sesión de fecha nueve de junio de dos mil, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

De este último precedente se desprende la tesis aislada de rubro "RENTA. EL TRATO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[19].

4.1.2. Asuntos relacionados con el régimen de honorarios.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, entre las personas físicas empresarias y las que percibían ingresos por honorarios, en casos en las que éstas pretendían incorporarse a los regímenes especiales de actividades empresariales —intermedio y de pequeños contribuyentes—.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: las empresas —personas físicas y morales— persiguen el lucro mercantil, es decir, los ingresos no provienen de la misma fuente; asimismo, el legislador

[19] Tesis 2a. XCII/2000, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, de agosto de 2000, página 373, que establece: "Las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal independiente pueden deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención, según lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera tal que de las deudas que adquieran puede derivarse una mejoría en los ingresos propios de su actividad con motivo de la inflación. Sin embargo, no puede estimarse violado el principio de equidad tributaria porque no se les obligue a acumular la ganancia inflacionaria, en virtud de que no se encuentran en la misma situación que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales, pues el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil, mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

estableció fines extrafiscales para distinguir entre actividades empresariales y otro tipo de ingresos.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 970/1999, resuelto en sesión de fecha veintisiete de abril de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

- Amparo en Revisión 761/2003, resuelto en sesión de fecha treinta de marzo de dos mil cuatro, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

De dichos precedentes se desprenden las tesis aisladas en cuyos rubros se lee “RENTA. EL QUE SE DÉ UN TRATO DESIGUAL, CONFORME A LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 80 Y 108-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, RESPECTO DE LAS QUE LOS RECIBEN POR EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”[20] y “RENTA.

---

les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.”

[20] Tesis 2a. CLV/2001, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, de agosto de 2001, página 246, en cuyo texto se aprecia: ”Al tenor de los citados preceptos legales para calcular el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas residentes en el país, que obtienen ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional independiente, debe aplicarse a la base imponible una tarifa progresiva que da lugar a gravar aquélla en una proporción que oscila entre un tres y un cuarenta por ciento, en tanto que tratándose de los ingresos recibidos por personas físicas que realizan actividades empresariales, se impone una tasa fija del treinta y cinco por ciento, con lo que se atiende a la diferente capacidad contributiva que dependiendo de su origen revelan las respectivas utilidades, así como a la diversa vocación que para contribuir al gasto público reflejan los ingresos obtenidos como producto del trabajo personal, acorde con su cuantía. En efecto, si bien es cierto que existe la posibilidad de que la proporción de la carga tributaria que corresponde a las personas físicas que reciben ingresos por honorarios sea mayor a la que corresponde a las que obtengan una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que con ello no se transgreden los principios tributarios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[21].

4.1.3. Asuntos relacionados con la posibilidad de hacer dictaminar estados financieros por contador público registrado.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, al limitarse la posibilidad de que ciertos contribuyentes —los distintos a las personas morales y a las físicas con actividades empresariales— pudieran hacer dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues conforme a lo previsto en los artículos 80 y 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esa circunstancia únicamente puede acontecer cuando el monto de la renta producto del trabajo sea en tal medida elevado que refleje una mayor vocación para contribuir al gasto público, situación que no se presenta respecto de los profesionistas cuyos ingresos gravables se ubiquen en la mayoría de los rangos de la tarifa contenida en el mencionado artículo 80."

[21] Tesis P. LX/2004, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, de noviembre de 2004, página 20, en cuyo texto se señala: " Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa; y, por otro, si bien es cierto que es posible que la proporción de la carga tributaria correspondiente a quienes reciben ingresos por la prestación de servicios profesionales sea mayor a la de aquellos que obtienen una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que el trato desigual no se da respecto de la totalidad de los integrantes de estas categorías de contribuyentes, sino que ello sólo acontece cuando los ingresos por actividades empresariales son de una cuantía inferior a determinados montos que la propia ley prevé. Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales tienen como objeto primordial el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo además unas y otras —las dedicadas a actividades empresariales, frente a las dedicadas a otro tipo de actividades—, una capacidad económica, financiera y administrativa desigual, por lo que se justificaba el trato fiscal diferente que se les otorga.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 2213/1999, resuelto en sesión de fecha dos de marzo de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

De dicho precedente se desprende la tesis aislada de rubro: “ESTADOS FINANCIEROS. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYENDO A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, PUEDEN, VOLUNTARIAMENTE, DICTAMINARLOS MEDIANTE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”[22].

[22] Tesis 2a. XXXIX/2001, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIII, de abril de 2001, página 498, en cuyo texto se lee: ”El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación al establecer que sólo las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros mediante contador público autorizado, pueden optar por hacerlo en términos de lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que dicho principio constitucional se encuentra referido a la situación relevante que para efectos fiscales tenga un contribuyente en relación con otros, de tal suerte que la exclusión que hace el legislador en el mencionado artículo 32-A de las personas físicas con ingresos por honorarios profesionales no implica un trato

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

4.1.4. Asuntos relacionados con la aplicación a las personas físicas con actividades empresariales, de la tasa fija utilizada para calcular el impuesto de las personas morales.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que aducían una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, mismos que fueron planteados por personas físicas empresarias, las cuales manifestaban que no debían calcular su impuesto utilizando una tasa fija, sino las tarifas progresivas aplicables a otros Capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: la situación fiscal de las personas morales se rige por un principio de capacidad contributiva, mientras que la de las físicas se rige por el del sacrificio fiscal. No obstante, debe considerarse que las personas físicas con actividades empresariales, en principio, deben ajustarse a los principios que rigen a las personas morales, por tratarse de ingresos del mismo tipo —no provenientes directamente del trabajo, sino del capital—, y no como si se tratara de personas físicas que prestan servicios profesionales.

B. Precedente relevante:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

---

inequitativo o discriminatorio, pues para todos los que se ubiquen en la hipótesis de ser personas físicas con actividades empresariales o morales les será aplicada la norma legal en cita, supuesto en el que no encuadran las personas físicas con honorarios profesionales, debido a que su actividad no es empresarial y su finalidad primordial no es la obtención de un lucro; de ahí que si se trata de personas que se encuentran en hipótesis diversas, no debe dárseles igual trato, atendiendo al contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establecen los diversos supuestos respecto de los cuales deben presentarse los estados financieros, señalando la distinción entre las obligaciones de las personas morales y las de las personas físicas con honorarios profesionales. Esto es, si se toma en consideración que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales tienen como principal objeto el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo, además, unas y otras una capacidad económica, financiera y administrativa notoriamente desigual, es inconcuso que se encuentra plenamente justificado el trato fiscal diferente que se les otorga en el aludido artículo 32-A.”

2503-132939

- Amparo en Revisión 1573/1994, resuelto en sesión de fecha nueve de enero de mil novecientos noventa y siete, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

Del amparo en revisión en cita, se derivó la tesis aislada de rubro "RENTA. EL ARTÍCULO 108-A (ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"[23].

4.1.5. Asuntos relacionados con la forma en que debe calcularse la base para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

A través de dichos asuntos, se determinó que la forma en la que las personas morales y las físicas con actividades empresariales, determinaban la renta gravable para efectos del cálculo de la participación en las utilidades, era análoga, atento al contenido del artículo 10 —personas morales—, así como de los numerales 130 y 132 —personas físicas con actividades

---

[23] Tesis P.LXXXII/97, establecida por el Pelno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, de mayo de 1997, página 171, en cuyo texto se lee: " La garantía de equidad de los tributos contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad, ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo gravamen, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, variando únicamente el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada causante para respetar el principio de proporcionalidad, también contenido en el magno numeral; por tanto, resulta claro que el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, no transgrede dicha garantía por establecer para los contribuyentes, personas físicas con actividad empresarial, una tasa distinta a la prescrita por la propia ley para otras personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o por la prestación de servicios personales independientes, cuenta habida de que el hecho de obtener ingresos derivados de una actividad empresarial, revela una equiparación con los ingresos provenientes del capital de sociedades mercantiles, diferenciándose así de las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o de aquellas que perciben ingresos por la prestación de servicios, personas independientes; en tales circunstancias, al no ser iguales, no es necesario que reciban un tratamiento igual."

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

empresariales—, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: el procedimiento seguido por las personas físicas con actividades empresariales y por las personas morales, es prácticamente idéntico, tanto en lo que se refiere al concepto de utilidad fiscal, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades, como en lo que atañe a la forma de establecer la base gravable para el pago del impuesto sobre la renta, pues la única aparente diferencia es el concepto final de la operación que se lleva a cabo, porque mientras en el artículo 130 se le denomina "utilidad gravable", en el artículo 10 se le llama "resultado fiscal", pero ambos conceptos constituyen renta gravable para efectos del pago del impuesto sobre la renta, ya sea de las personas físicas o bien de las personas morales.

B. Precedente relevante:

- Amparo Directo en Revisión 269/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

- Amparo en Revisión 1919/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

De dichos precedentes se desprende la siguiente tesis aislada: "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 130 Y 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

RENTA PARA CALCULAR SU MONTO, ES ACORDE AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 10 DEL MISMO ORDENAMIENTO”[24].

4.1.6. Asuntos relacionados con la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En los diversos precedentes resueltos por el Pleno y por ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde el mes de mayo de dos mil cuatro relacionados con la deducción de la participación a los trabajadores de las utilidades, puede apreciarse el siguiente texto, en el que se describe al concepto “empresa”, considerándolo incluyente, tanto de las personas físicas como de las morales:

“En estos términos, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga.”

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

24 Tesis 2a. XXXIV/2005, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, de agosto de 2005, página 17, en cuyo texto se lee: ”De conformidad con el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la utilidad fiscal, en términos del artículo 130 de dicha ley, conforme al cual dicho concepto se determina disminuyendo las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos acumulables, procedimiento idéntico al previsto en el artículo 10 de la propia ley. Esto es, dichos procedimientos son acordes con lo establecido en la Constitución Federal y con lo sostenido por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 48/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, página 6, con el rubro: "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.", en cuanto a que para determinar el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades debe tomarse como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que está contenida en el referido artículo 10 bajo el concepto de utilidad fiscal, que se obtiene de restar las deducciones autorizadas al total de ingresos”.

2503-132939

Como puede apreciarse, son múltiples las ocasiones en las que este Alto Tribunal se ha pronunciado en relación con la similitud que debe imperar en el trato fiscal que corresponde a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales.

4.2. Precedentes en los que se ha resuelto que, a pesar de que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales se encuentran en un plano de igualdad, se justifica la existencia de un tratamiento diferenciado específico.

4.2.1. Asuntos relacionados con la obligación de calcular el ajusta anual por inflación.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas morales se encuentran obligadas a calcular el ajuste anual por inflación, a diferencia de lo que acontece con las personas físicas empresarias.

A. Razón para distinguir entre ambos grupos de contribuyentes: se hizo referencia al proceso de creación de la norma y al sistema de acumulación de personas físicas y morales, señalándose lo siguiente:

> “De lo anterior puede deducirse que la razón fundamental por la que se otorga un trato diferente en la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas físicas con actividades empresariales en cuanto a que, a diferencia de las morales, no se les obliga a considerar el ajuste anual por inflación, obedece a que aquéllas deben acumular sus ingresos al momento en que sean efectivamente percibidos o cobrados en efectivo, en bienes o en servicios y no cuando se devengan como anteriormente lo hacían respecto de los ingresos en crédito que tuvieran”.

B. Precedentes relevantes:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- Amparo en Revisión 2688/2003, resuelto en sesión de fecha dos de abril de dos mil cuatro, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Juan Díaz Romero.

- Amparo en Revisión 38/2004, resuelto en sesión de fecha dos de abril de dos mil cuatro, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Juan Díaz Romero.

De dichos precedentes, así como de otros en los que se reiteró el criterio sostenido, derivó la tesis de jurisprudencia de rubro: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[25].

4.2.2. Asuntos relacionados con la forma de presentar pagos provisionales.

[25] Tesis 2a./J. 174/2004, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, de diciembre de 2004, página 542, en cuyo texto se lee: "No puede establecerse un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligadas en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que el régimen general de tributación de las primeras está regulado en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2002, en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo al título IV de la propia ley, de manera que este ordenamiento regula en forma específica el mecanismo para el cálculo del ajuste anual por inflación, reconociendo las características objetivas de los sujetos obligados a pagar el tributo y que, por ende, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto que son sujetos del mismo impuesto, también lo es que el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, sujetándolos, por tanto, a regímenes diversos. Por lo anterior, si bien el ajuste anual por inflación es un elemento a tomar en cuenta para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, no es factible pretender que las mismas reglas para su amortización se apliquen a los sujetos obligados, pues las leyes fiscales deben dar un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos y desigual a los que se colocan en situaciones desiguales. Además, del contenido de los artículos 17, 18, 19 y 122 de la misma ley se evidencia que la acumulación de los ingresos de las personas morales se efectúa en distintos momentos, en tanto que tratándose de las personas físicas con actividades empresariales ello ocurre al momento en que sean efectivamente percibidos, de ahí que no se encuentren en un mismo plano de igualdad y estén sujetos a un régimen legal diferente, pues se trata de contribuyentes que se ubican en distintas hipótesis, de lo

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que, para efectos del cálculo de pagos provisionales, las personas morales veían limitado el monto de pérdida fiscal susceptible de ser amortizado, a diferencia de las personas físicas empresarias y de las del régimen simplificado.

A. Razones para distinguirlos:

- El legislador ha considerado que poseen características objetivas suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas.

- Al no tratarse de contribuyentes que se encuentren en la misma hipótesis aquéllos que son personas morales que tributan en el régimen general, que aquellas personas morales que lo hacen bajo el régimen simplificado, así como las personas físicas con actividad empresarial, no existe la inequidad aducida, pues a supuestos diferentes, se les da un trato también diferente.

- Se encuentran sujetos a regímenes diferentes.

B. Precedentes Relevantes:

- Amparo en Revisión 713/2002, resuelto en sesión de fecha cinco de agosto de dos mil tres, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, el cual constituye el primer precedente integrante de la tesis de jurisprudencia P./J. 46/2003.

- Amparo en Revisión 1270/2004, resuelto en sesión de fecha diez de noviembre de dos mil cuatro, por la Primera Sala, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

---

que resulta que no existe violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31,

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

De dichos precedentes se desprenden las siguientes tesis, de jurisprudencia y aislada, respectivamente: "PÉRDIDA FISCAL. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2002, QUE ESTABLECE SU AMORTIZACIÓN EN DOCE PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[26] y "RENTA. LOS ARTÍCULOS 14, 15 Y 61 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, QUE REGULAN EL MECANISMO PARA EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES, NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS"[27].

4.2.3. Asuntos relacionados con el momento de acumulación del ingreso.

---

fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

[26] Tesis P./J. 46/2003, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, de agosto de 2003, página 6, en cuyo texto se lee: "El citado artículo, que instituye esa forma de amortización, no transgrede el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular el acreditamiento de las pérdidas fiscales, lo hace atendiendo a cada categoría de sujetos, según sus características objetivas, de modo que otorgando un trato desigual a sujetos desiguales en atención a sus capacidades económicas y operativas, cumple con el principio de equidad tributaria".

[27] Tesis 1a. IX/2005, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, de marzo de 2005, página 221, cuyo texto señala: "Conforme al sistema para el cálculo de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, éstos deberán ajustarse al final del ejercicio, cuando se realice el pago definitivo del tributo, momento en el cual puede determinarse con certeza cuáles fueron las utilidades obtenidas y corroborarse si se atendió o no al principio de proporcionalidad tributaria, ya que en pagos de esa índole debe tenerse en cuenta la utilidad realmente obtenida en un ejercicio fiscal concluido, una vez considerados los ingresos totales y las deducciones autorizadas. En ese tenor, y si se toma en consideración que los principios de equidad y proporcionalidad tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se complementan en virtud de que el de equidad sólo puede comprenderse en el marco de la capacidad económica de los contribuyentes, pues por imperativo constitucional los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes han de enterarlos, y tal exigencia se cumple a través del principio de equidad tributaria que evita discriminaciones y desigualdades injustificadas, es indudable que los artículos 14, 15 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, no violan los citados principios constitucionales al regular el mecanismo para efectuar pagos provisionales, en virtud de que atienden a cada categoría de contribuyentes y reconocen sus características objetivas, sus capacidades económicas y operativas, las cuales motivan la existencia de una regulación distinta, pues otorgan un trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien son sujetos del mismo impuesto, el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías y sujetarlos a regímenes diversos."

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas morales se encuentran obligadas a acumular los ingresos en crédito desde el momento en que éstos se incorporan al patrimonio del causante, mientras que las personas físicas con actividades empresariales se rigen bajo un sistema de flujo de efectivo, es decir, acumulan hasta el momento en el que efectivamente perciben el ingreso.

A. Razones para distinguirlos: el legislador atendió a razones de política fiscal, señalando lo siguiente:

- Se buscaba el apoyo a la micro, pequeña y mediana empresa, a fin de combatir una ventaja competitiva que no les permitía una participación más amplia en los mercados nacionales y extranjeros;

- Asimismo, se buscaba promover la integración de dichas empresas a las cadenas productivas, buscando una mayor simplificación, eficiencia y equidad;

- Para tal efecto, se pretendía que las personas físicas con actividades empresariales debían ser gravadas atendiendo a un sistema de flujo de efectivo;

- Por las mismas razones, deberían calcular su impuesto atendiendo a una tarifa progresiva;

B. Precedentes:

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

- Amparo en Revisión 283/2004, resuelto en sesión de fecha veintitrés de noviembre de dos mil cinco, por la Primera Sala, siendo ponente el Ministro José Ramón Cossío Díaz.

De dicho precedente se desprende la tesis aislada XVIII/2006 de la Primera Sala, pendiente de publicación: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[28].

En tal virtud, consideramos plenamente acreditado que el presente caso es el primero en el que este Alto Tribunal es inconsistente en lo que concierne a los reclamos enderezados en torno al régimen correspondiente a las personas morales, en relación con las personas físicas con actividades empresariales.

[28] Tesis 1a XVII/2006, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, de febrero de 2006, página 645, en cuyo texto se lee: Los mencionados artículos no vulneran la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien otorgan un trato distinto a las personas morales que realizan actividades empresariales, en relación con las físicas que se dedican a actividades de índole similar, en términos del numeral 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, ello no es respecto de la obligación de acumular los ingresos en crédito, sino respecto del momento en el que la ley considera obtenido el ingreso; de manera que dicho tratamiento diferenciado está plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para tratarlas de la misma manera por la legislación fiscal. Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de la señalada Ley, así como del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de donde se observa que el legislador atiende a razones objetivas de política fiscal, cuyo propósito es alentar el desarrollo de las empresas micro, pequeñas y medianas. En efecto, entendiendo a la política fiscal como aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento, se aprecia que las herramientas con las que ésta cuenta para cumplir sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Específicamente desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar su pago, evitar la evasión, etcétera. En este caso, en el ámbito de sus facultades, tanto el Ejecutivo como el Legislativo consideraron que la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios había generado que este sector de contribuyentes viera limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas, por lo cual realizaron la distinción entre los momentos en que se consideran obtenidos los ingresos, como un apoyo para el eficiente desarrollo de dicho sector".

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

Asimismo, la exposición anterior —relativa a la pluralidad de antecedentes en los que este Alto Tribunal se ha pronunciado en torno a los tratos diferenciados entre personas físicas con actividades empresariales, y las morales del Título II—, permite apreciar que son muy diversas las manifestaciones efectuadas por el legislador en torno a los motivos que, en un determinado momento, ha estimado adecuados para establecer diferencias de trato entre ambos grupos de causantes.

No obstante, las razones que en otros momentos y circunstancias hubieren sido planteadas por el legislador para el establecimiento de tratamientos diferenciados entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, no pueden abstraerse de su específica posición como referente histórico, ni puede válidamente pretenderse que las mismas se proyecten de manera irrestricta sobre el ordenamiento.

Así, se corrobora la conclusión expresada en el apartado que antecede, en el sentido de que la justificación de la incorporación de un trato desigual entre personas que se ubican en la misma situación jurídica, no puede ser inferida ni desprenderse de manera inmediata de las razones que en otras circunstancias soportaron una reforma legislativa diversa, considerando que los motivos y propósitos del órgano creador de la norma no se incorporan de una vez y para siempre a los criterios que permitirían distinguir a dos grupos de personas.

En efecto, para estimar que un determinado esquema fiscal y su mecánica de implementación se apegan al principio de equidad tributaria, debe considerarse que, ***cuando se haga algún tipo de distinción entre los sujetos, la misma debe ser razonablemente***

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

justificada, de tal manera que el análisis que sobre el particular efectúe el juzgador, permita apreciar que existe una finalidad constitucionalmente aceptada, que los mecanismos para su consecución realmente busquen la realización de dicho fin, y que en la valoración que se realice, se cumpla con una relación de proporcionalidad, para determinar si en aras de un fin constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal.

A manera de conclusión:

En el contexto descrito, los Ministros integrantes de la minoría consideramos que, en casos como el presente, este Alto Tribunal se encuentra imposibilitado para evaluar si la medida incorporada a la legislación es objetiva o si es admisible desde el punto de vista constitucional, motivo por el cual no se puede tener por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado (aspecto teleológico del mismo).

En efecto, tras la revisión efectuada a los antecedentes legislativos de la reforma que dio lugar a las disposiciones reclamadas, apreciamos que no se ofreció una sola razón que justificara el por qué del establecimiento de un sistema de deducciones que únicamente repercute en las personas morales, —a pesar de que existen otros causantes que, al igual que éstas, desarrollan actividades empresariales—.

Consecuentemente, al no apreciar una finalidad específica para la medida legislativa en análisis, mucho menos podemos determinar si el mecanismo concreto que se escogió —la distinción de las personas

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42ciz5a84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

morales, frente a las físicas con actividades empresariales, al nivel del sistema de deducciones—, conduce a algún resultado previamente proyectado —es decir, si es racional—, o bien, si no conduce a éste —caso en el cual se evidenciaría su irracionalidad—.

Evidentemente, el análisis que debería efectuar este Alto Tribunal tampoco puede materializarse en torno a la corrección o incorrección, idoneidad o inidoneidad, proporcionalidad o desproporcionalidad, de las justificaciones que se hubieran propuesto para tal fin, al no haberse determinado o apreciado algún propósito para la distinción reclamada por la parte quejosa.

Por tanto, si las personas morales y las personas físicas, en cuanto ejercen actividades empresariales, se encuentran en un plano de igualdad, y si el establecimiento de diferencias no se justifica —al menos, no de forma evidente y notoria— en una finalidad constitucionalmente válida, no es jurídicamente correcto que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente obligue a las personas morales a deducir las mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, con base en el costo de lo vendido, mientras que las personas físicas —que también llevan a cabo actividades empresariales— deduzcan dichos conceptos en el momento en que realizan la adquisición.

De esta manera, al existir semejanza sustancial en cuanto a la actividad empresarial que realizan tanto las personas morales como las físicas con actividades empresariales, consideramos que el diverso trato que establece el artículo 29, fracción II, en relación con el diverso 123, fracción II, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta injustificado, razón por la que —a nuestro juicio— lo procedente era otorgar el amparo a la quejosa para el efecto de que lleve a cabo la

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

2503-132939

deducción de las mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, en la misma forma en que lo hacen las personas físicas con actividades empresariales, hasta en tanto no se eliminara el vicio de inconstitucionalidad al que hemos hecho referencia.

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

Eq0klb1ce0nE+sthksrvGkz42cizSa84Bl06Jz63E8c=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 29/03/2025 21:33:55.462 -06:00
2503-132939