AMPARO EN REVISIÓN 1379/2005.
QUEJOSA: FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.

SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
BERTIN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
GUSTAVO RUIZ PADILLA.

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos **29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y 86, fracción XVIII,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Tercero fracciones **IV, V, VI, VII, VIII y IX** relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Sobreseyó en relación de ciertas autoridades y negó el amparo a la quejosa respecto de las disposiciones reclamadas, por considerar que no vulneran las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

RECURRENTE: La quejosa.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

EL PROYECTO CONSULTA:

Debe quedar firme por falta de impugnación de la parte a quien pudiera perjudicar el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida respecto de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Administrador Local de Recaudación de Aguascalientes.

Es infundado el primer agravio, que expone la parte quejosa, donde sostiene que las normas impugnadas vulneran el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque contiene una serie de conceptos técnicos correspondiente a la materia de costos, como son los métodos de valuación “Primeras Entradas Primeras Salidas” (PEPS), “Ultimas Entradas Primeras Salidas” (UEPS), “detallista”, etcétera, así como los conceptos, de “inventarios perpetuos” “sistema de costeo absorbente”, siendo que no son comprensibles para cualquier persona de entendimiento ordinario, por lo que se hace necesaria la precisión de los mismos.

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

En el segundo agravio, plantea la quejosa que el Juez de Distrito omitió estudiar el apartado I, señalado en el primer concepto de violación, donde precisó que la transgresión de la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

garantía de proporcionalidad tributaria, se encontraba en el artículo Tercero transitorio del decreto impugnado, al prohibir la deducción de las existencias de inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, por lo que la vía menos perjudicial, es la opción para efectuar su acumulación en cuyo caso, si podrán deducir el costo de lo vendido (sistema opcional), pero, el hecho de que se tome como dinero líquido inventarios de años anteriores, el pago del impuesto sobre la renta, deriva que sea de manera desproporcional totalmente ajena a su capacidad contributiva, por lo que la concesión del amparo se puede otorgar únicamente por la referida disposición transitoria, para que se le permita efectuar la deducción correspondiente sin que tenga que acumular los inventarios en cuestión.

El anterior agravio, aun cuando se formula con la finalidad de demostrar lo equívoco de la decisión del Juez Federal en relación con los efectos de la posible concesión del amparo, e independientemente de lo resuelto en la sentencia combatida sobre ese aspecto, lo cierto es que en el apartado I, del primer concepto de violación, en los argumentos relativos, por un lado, controvierte la prohibición establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado de llevar a cabo la deducción de los inventarios de mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro (sistema general), disposición que de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad por las razones que se exponen en el proyecto, por lo que los argumentos en este aspecto son infundados; por otro lado; en los demás razonamientos controvierte el esquema optativo de acumulación de inventarios, que también como se precisa, es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, por lo que los reclamos relativos son inoperantes.

En el tercer agravio la recurrente plantea que el argumento del Juez de Distrito para justificar que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, carece de validez lógica y jurídica, porque existen empresas que tributan bajo el régimen de personas físicas con actividades empresariales que no se encuentran en la misma situación económica y administrativa de algunas personas morales y para tales efectos, recurre a un ejemplo, por lo que aun cuando la finalidad de ambas

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

personas sean las mismas, tanto una persona como la otra, para efectos tributarios no hace una distinción ni plantea una categoría en cuanto a poder económico o contributivo.

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

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 lo que respecta al supuesto caso desarrollado, los razonamientos expresados por la recurrente son inoperantes, porque no debe pasarse por alto que la inconstitucionalidad de una norma no podría demostrarse —como lo pretende la quejosa— por medio de un ejemplo hipotético. La validez de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características o realizar cálculos partiendo de premisas no previstas en la normativa, que les otorguen un resultado que estimen inconstitucional.

Finalmente, aunque la quejosa no expresó concepto de violación en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en consecuencia, el Juez de Distrito no efectuó ningún pronunciamiento al respecto; sin embargo, en términos del artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, en suplencia de la queja deficiente, procede conceder el amparo respecto de dicho artículo, toda vez que en esta misma sesión, este Órgano Jurisdiccional en los amparos en revisión números 1215/2005, 1146/2005, 1415/2005, 1216/2005 y 1448/2005, decretó su inconstitucionalidad.

En 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

En los puntos resolutivos:

PRIMERO. QUEDA FIRME el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida.

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

TERCERO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **Formas Continuas del Centro, Sociedad Anónima de Capital Variable,** en contra del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I, 86, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

CUARTO. La Justicia de la Unión **AMPARA Y PROTEGE** a Formas Continuas del Centro, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

TESIS QUE SE CITAN EN EL PROYECTO:

"REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES." (Pág. 14)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL." (Págs.22 a 24)

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY." (Págs. 24 y 25)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY." (Págs. 26 a 29)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL." (Págs. 30 y 31)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA." (Págs. 32 a 35)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN." (Págs. 43 y 44)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS.". (Págs. 44 y 45)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE." (Págs.102 y 103)

"ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS." (Págs. 106 a 108)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY." (Págs. 108 a 110)

"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR" (Págs. 110 y 111)

"CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES." (Págs. 123 a 125)

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL." (Págs. 150 y 151)

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES." (Págs. 151y 152)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS." (Págs. 153 a 155)

"GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA." (Págs. 184 y 185)

"SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES." (Págs. 185 y 186)

"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA." (Pág. 203)

"SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. ES APLICABLE EN AMPAROS DIRECTO E INDIRECTO, EN PRIMERA INSTANCIA O EN REVISIÓN." (Págs. 204 y 205)

"SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. SE SURTE AUN ANTE LA AUSENCIA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS." (Págs. 205 y 206)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

AMPARO EN REVISIÓN 1379/2005.
QUEJOSA: FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

MINISTRO PONENTE: SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.

SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
BERTIN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
GUSTAVO RUIZ PADILLA.

Vo. Bo.

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

V I S T O S; Y,
R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el diez de febrero de dos mil cinco, ante la Oficina de Correspondencia Común a los Juzgados de Distrito en el Estado de Aguascalientes, Aguascalientes **FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, Sociedad Anónima de Capital Variable**, por conducto de su representante legal, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal, en

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

"III. AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. El Congreso de la Unión.

2. El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

3. El Secretario de Gobernación.

4. El Secretario de Hacienda y Crédito Público.

5. El Director del Diario Oficial de la Federación.

6. El Secretario de Hacienda y Crédito Público (sic).

7. La Administradora Local de Recaudación de Aguascalientes con sede en el Estado de Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria".

IV. ACTOS RECLAMADOS:

1. Del Congreso de la Unión reclamo la aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del Ingreso, específicamente su ARTÍCULO PRIMERO por el que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II; 86 fracción XVIII; 45-A al 45-I; y el ARTÍCULO TERCERO de Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracciones de la IV a la IX; publicados en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Diciembre de 2004.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Preceptos todos estos tildados de inconstitucionales por las razones y argumentos que se expresan en el capítulo de conceptos de violación.

2. Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, reclamo la promulgación y orden de publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del Ingreso, específicamente su ARTÍCULO PRIMERO por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II; 86 fracción XVIII; 45-A al 45-I; y el ARTÍCULO TERCERO de Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracciones de la IV a la IX; publicados en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Diciembre de 2004.

3. De los Secretarios de Gobernación y de Hacienda y Crédito Público reclamo el Refrendo de la Ley emitido respecto al Decreto por el que se reforman, adicionan. derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del Ingreso, específicamente su ARTÍCULO PRIMERO por lo que se refiere a la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II; 86 fracción XVIII; 45-A al 45-I; y el ARTÍCULO TERCERO de Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracciones de la IV a la IX; publicados en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Diciembre de 2004.

4. Del Director del Diario Oficial de la Federación reclamo la publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del Ingreso, específicamente su ARTÍCULO PRIMERO por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II; 86 fracción XVIII; 45-A al 45-I; y el ARTÍCULO TERCERO de Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto Sobre la renta, fracciones de la IV a la IX; publicados en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Diciembre de 2004.

5. Del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y de la Administradora Local de Recaudación de Aguascalientes, con sede en el Estado de Aguascalientes, reclamo la aplicación concreta y directa del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del Ingreso, específicamente su ARTÍCULO PRIMERO por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II; 86 fracción XVIII; 45-A a la 45-I; y el ARTÍCULO TERCERO de Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracciones de la IV a la IX; publicados en el Diario Oficial de la Federación del 1 de Diciembre de 2004; dicha aplicación concreta y directa deviene de ser esta la autoridad administrativa que recibe la presentación de la declaración del primer pago provisional del ejercicio 2005, siendo este acto el primero de aplicación, por lo que la inconstitucionalidad de los preceptos en cuestión causa efectos a la esfera jurídica de mi representada en forma heteroaplicativa.".

SEGUNDO. La quejosa señaló que se vulneró en su perjuicio el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERO. Por auto dictado el dieciocho de febrero del año dos mil cinco previo requerimiento –para que exhibiera una copia de su demanda- y desahogo del mismo, el Juez Segundo de Distrito en el Estado de Aguascalientes, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, admitió la demanda y la registro con el número **140/2005-V.** Seguidos los trámites de ley, el quince

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

de abril posterior, celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia que terminó de engrosar el quince de junio del mismo año, en el sentido siguiente:

> ***"PRIMERO. Se sobresee en el juicio de amparo promovido por FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, contra los actos que reclamó del Secretario de Hacienda y Crédito Público y Administrador Local de Recaudación de Aguascalientes, por las razones expuestas en el segundo considerando de la misma.***
>
> ***SEGUNDO. La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, contra los actos que reclamó del Congreso de la Unión, del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, del Secretario de Gobernación y del Director del Diario Oficial de la Federación, por lo que se refiere a la aprobación expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, específicamente su artículo primero por lo que se refiere a la reforma, adición o***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

establecimiento de los artículos 29 fracción II, 86 fracción XVIII, y 45-A al 45-I, así como el artículo tercero de disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fracciones de la IV a la IX, publicados en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro".

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

- Sobreseyó el juicio respecto de la aplicación y refrendo de las normas reclamadas al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Administrador Local de Aguascalientes con fundamento en el artículo 74, fracción IV, de la Ley de Amparo, en virtud de que dichas autoridades negaron la existencia del acto al rendir su informe justificado y de constancias de autos el Juez advirtió que la quejosa realizó el pago de la contribución sin que mediara un acto de autoridad **(Considerando Segundo).**

- Estimó que no se actualizaron las causales de improcedencia previstas en las fracciones V y VI el artículo 73, de la Ley de Amparo, ni la contenida en la fracción XVIII de dicho precepto legal, en relación con el artículo 80 de la misma Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hechas valer por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Presidente de la República y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión; en virtud de que la quejosa sí acreditó su interés jurídico y el acto de aplicación contra las normas de naturaleza heteroaplicativa.

- Desvirtuó la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII en relación con el artículo 80 de la Ley de Amparo, toda vez que los mismos se concretarían en relación a la garantía de equidad tributaria prevista en el

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permitiéndole a la quejosa realizar las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas con actividades empresariales.

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

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

- En relación al tercer concepto de violación, el Juez de Distrito consideró que aunque es cierto que las normas reclamadas, no señalan como deben aplicarse los métodos de valuación de inventarios, no significa que no se tenga certeza jurídica, ya que aun cuando el principio de legalidad tributaria establece que los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse previstos en una ley en sentido formal y material, no implica que el legislador se encuentre obligado a definir como si se tratara de un diccionario, cada una de las palabras que empleó, si las que eligió tienen dentro del contexto legal que se emplean tienen una adecuada comprensión como establece la jurisprudencia que lleva por rubro: ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS ELEMENTOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY."***

- Tampoco es necesario que la Ley del Impuesto sobre la Renta defina las técnicas contables que se utilizan para calcular el impuesto relativo, en términos de la tesis sustentada por el Pleno de este Alto Tribunal: ***"ACTIVO. LA***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

- En relación al tercer concepto de violación, en el que la peticionaria de amparo adujó que las normas impugnadas, violan en su perjuicio el **principio tributario de proporcionalidad** previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta rompe con el sistema de deducciones vigente en dos mil cuatro, que permitía a las personas morales deducir la totalidad de sus inventarios existentes, así como las compras realizadas de productos destinados a su enajenación y que tal circunstancia la obliga a pagar el impuesto sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva. Sobre tal cuestión, el Juez de Distrito consideró que dicha situación no acontece en la especie ya que la concesión del amparo la obligaría a calcular el impuesto sin posibilidad de aplicar en su beneficio la deducción del costo de las ventas, es decir, que la posible concesión del amparo, le traería consecuencias negativas, pues una deducción que tiene a su favor, quedaría fuera de sus prerrogativas, por eso se insiste, que se les ocasionaría un perjuicio evidente, contrario a los fines del artículo 80 de la Ley de Amparo.

- Aunado a lo anterior, el Juez señaló que los efectos de la sentencia de amparo no serían para el efecto pretendido por la quejosa, esto es, regresar al sistema de deducciones vigente en el ejercicio fiscal de dos mil cuatro, puesto que cuando una ley es creada por el órgano constitucionalmente facultado para ello, en este caso, el Congreso de la Unión, y posteriormente es reformada o abrogada, dicha norma que anteriormente estaba en vigor, jurídica y materialmente dejó de existir y, por tanto, no es dable que sea aplicada, de hecho, ha sido desaparecida por quien tiene la facultad de hacerlo de acuerdo a la ley. Así pues, el 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

empleo y para la nivelación del ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro, constituye un acto legislativo nuevo que deja sin vigencia o existencia material, a aquél que reforma o deroga, en este caso, las disposiciones vigentes para el año dos mil cuatro.

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

CUARTO. Inconforme con la anterior resolución, la parte quejosa, por conducto de su autorizado en términos del artículo 27 de la Ley de Amparo, interpuso recurso de revisión ante el Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de Aguascalientes, el que por razón de turno le tocó conocer al Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, y por auto de Presidencia de siete de julio de dos mil cinco, se admitió y registro con el número **247/2005;** concluidos los trámites de ley, en sesión de veinticinco de agosto del mismo año; el citado Órgano Jurisdiccional dictó resolución en la que declaró carecer de competencia legal para analizar la constitucionalidad de los artículos reclamados, toda vez que sobre el tema no había ningún precedente del Pleno o de las Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que determinó que se remitieran los

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

autos a este Alto Tribunal, para los efectos de que resolviera lo conducente.

QUINTO. Mediante proveído de ocho de septiembre de dos mil cinco, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió dicho recurso y ordenó que se notificara al Procurador General de la República para que formulara el pedimento respectivo si lo estima conveniente, asimismo, reservó el trámite subsecuente, con fundamento en el punto séptimo del Acuerdo General 5/2001 del Tribunal Pleno, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno, hasta en tanto el propio Pleno emitiera criterio respecto del tema central que se plantea en la demanda.

El Agente del Ministerio Público Federal, no formuló pedimento, como se desprende de la certificación realizada por el Subsecretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal (foja 33 del presente toca).

En acuerdo de veinte de junio de dos mil seis, el Presidente de este Alto Tribunal con fundamento en el artículo 14, fracción II, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; turnó los autos para su estudio al señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel.

Mediante proveído de siete de febrero de dos mil siete, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en el artículo citado en el párrafo que antecede y 34 fracción XXII y 81 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de septiembre de dos mil seis, returnó el presente asunto al señor Ministro Sergio A. Valls Hernández y ordenó el envío de los autos a la Sala de su adscripción.

Por acuerdo de doce de febrero de dos mil siete, el Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que ésta se avocara al conocimiento del presente asunto y devolvió los autos al Ministro Ponente para la elaboración del proyecto respectivo.

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

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 94, séptimo párrafo y 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución Federal; Cuarto Transitorio del Decreto de reformas a ésta, de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Segundo, Quinto, fracción I, inciso A), y Décimo Primero, fracciones II y III, del Acuerdo General 5/2001, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio del dos mil uno, toda vez que se interpone en contra de la sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto en que aun cuando subsiste el tema de constitucionalidad planteado, esto es, del

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45- F, 45-G, 45-H, 45-I, 86, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco, se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno ya que existen criterios que orientan el sentido del fallo.

SEGUNDO. Carece de sentido pronunciarse respecto a la oportunidad del recurso de revisión, en virtud de que el órgano colegiado se ocupó de dicho punto en el considerando primero de la sentencia dictada en el toca número **247/2005,** -foja veintisiete vuelta-, estimando que dicho medio de impugnación se interpuso dentro del término de diez días hábiles a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo.

TERCERO. Debe quedar firme por falta de impugnación de la parte a quien pudiera perjudicar el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida respecto de los actos reclamados al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Administrador Local de Recaudación de Aguascalientes.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Sustenta lo anterior, la jurisprudencia cuyo rubro, texto y datos de publicación a la letra dicen:

> ***"REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES. Cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, dicho resolutivo debe declararse firme. Esto es, en el caso referido, no obstante que la materia de la revisión comprende a todos los resolutivos que afectan a la recurrente, deben declararse firmes aquéllos en contra de los cuales no se formuló agravio y dicha declaración de firmeza debe reflejarse en la parte considerativa y en los resolutivos debe confirmarse la sentencia recurrida en la parte correspondiente."***
>
> Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Marzo de 1991. Tesis: 3a./J. 7/91. Página: 60.

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

1. Indebida valoración del tercer concepto de violación que expuso en su demanda de garantías, donde la quejosa se duele que se viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene una serie de conceptos técnicos correspondiente a la materia de costos, como son los métodos de valuación "Primeras Entradas Primeras Salidas" (PEPS), "Ultimas Entradas Primeras Salidas" (UEPS), "detallista", etcétera, así como los

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

conceptos, de “inventarios perpetuos” “sistema de costeo absorbente”, entre otros, sin que se remita a algún ordenamiento o acuerdo en que se de definan los términos en que deben de aplicarse tan vagos conceptos.

Así, los conceptos técnicos utilizados por el legislador para instrumentar el sistema de deducción del costo de lo vendido previsto en el artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son comprensibles para cualquier persona de entendimiento ordinario, por lo que se hace necesario que se precisen los mismos o en su caso se remita al criterio que deberá tomarse en cuenta para su aplicación.

2. El Juez de Distrito omitió estudiar el apartado I, señalado en el primer concepto de violación, donde la quejosa se duele que la transgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria, se encontraba en el artículo Tercero del decreto impugnado, que regula el tratamiento de los inventarios existentes al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, disposición que por un lado, para los efectos de determinar el costo de lo vendido prohíbe la deducción de dichos inventarios (sistema general); y, por otro, permite efectuar su acumulación en cuyo caso, se podrá deducir el costo de lo vendido (sistema opcional), disposición esta última, que es la menos perjudicial, pero, el hecho de que se tome como dinero líquido inventarios de años anteriores, el pago del impuesto sobre la renta, deriva que sea de manera desproporcional totalmente ajena a su capacidad contributiva, por lo que la concesión del amparo se puede otorgar por la referida disposición transitoria, para los efectos de que se le permita efectuar la deducción correspondiente, sin llevar a cabo la acumulación de los inventarios referidos.

3. El argumento del Juez de Distrito para justificar que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, carece de validez lógica y jurídica.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> Lo anterior, porque afirma la quejosa que existen empresas que tributan bajo el régimen de personas físicas con actividades empresariales que no se encuentran en la misma situación económica y administrativa de algunas personas morales y para tales efectos, a manera de ejemplo hace referencia a una persona física que no desea asociar sus esfuerzos a los de otra u otras personas y que a través del tiempo adquiere poder económico, capacidad de crédito, etcétera, y de tener dos empleados pasa a cien; por el otro lado, se trata dos personas que unen sus esfuerzos y conforman una sociedad anónima y que cuenta con sólo dos trabajadores; en esas condiciones la persona física produce mayores ganancias o utilidades que una micro empresa conformada por cuatro individuos, por lo que es insostenible lo señalado por el Juez de Distrito, en el aspecto de que las personas físicas integren a los "pequeños" negocios establecidos con "ingresos más sencillos", dado que, aun cuando la finalidad de ambas personas sean las mismas, tanto una persona como la otra, para efectos tributarios no hace una distinción ni plantea una categoría en cuanto a poder económico o contributivo.

QUINTO. En el primer agravio, la parte quejosa impugna la indebida valoración realizada por el Juez de Distrito, pues al efecto sostiene que las normas impugnadas vulneran el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque contiene una serie de conceptos técnicos correspondiente a la materia de costos, como son los métodos de valuación "Primeras Entradas Primeras Salidas" (PEPS), "Ultimas Entradas Primeras Salidas" (UEPS), "detallista", etcétera, así como los conceptos, de "inventarios perpetuos" "sistema de costeo absorbente", siendo que no son comprensibles para cualquier persona de entendimiento ordinario, por lo que se hace necesaria la precisión de los mismos.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Previamente al análisis de los planteamientos que hace valer la promovente del juicio de garantías, ahora recurrente, se considera conveniente destacar que las deducciones en materia fiscal, concretamente, en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las personas morales 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, los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de determinar la base gravable, tales como el costo de lo vendido, los gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito, entre otros.

El numeral en comento prevé:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

II. El costo de lo vendido.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

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

Por lo tanto, las deducciones fiscales en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta constituyen el reconocimiento de alguna erogación susceptible de disminuirse de los ingresos acumulables, a fin de determinar la utilidad fiscal y, por ende, la base gravable de aquél que consiste en el

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

El artículo 31, fracción IV, constitucional, establece:

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

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

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

b) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

c) Las contribuciones deben estar previstas en una ley.

De lo que antecede, es menester destacar el principio tributario de legalidad, que se ha precisado en el inciso c), ya que es de suma importancia para informar la decisión que al respecto sustentará esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

El Pleno de este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha determinado que aquél consiste en que los tributos sean establecidos mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal) y en que los elementos esenciales de aquéllos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, también se encuentren consignados en la ley (aspecto material); todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos, según se desprende de la tesis de jurisprudencia, visible en la página 173, del Tomo 91-96, Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, que dice:

> ***"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

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

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes', no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

En ese contexto, atendiendo a la finalidad y a la garantía de seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a través del principio de legalidad tributaria, la observancia de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación, así como en su recaudación y, por otra, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

será la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cuándo se realizará el pago respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer con certeza qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra.

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

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

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”***

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

En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, también es jurídicamente correcto que la letra de la norma primaria pueda depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Al respecto la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio de referencia en la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 111/2000, visible en la página 392, Tomo XII, diciembre de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo rubro y texto son los siguientes:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.

Al respecto, es aplicable la tesis 2ª. CLXX/2002, de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se localiza en la página doscientos ochenta y uno, tomo XVI, diciembre de dos mil dos, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, y establece:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA. Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias."

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

"Ahora bien, en abono a lo anterior, conviene señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República ha sostenido que ésta implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Sirve de apoyo a lo anterior la tesis

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

'LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.' ***(resulta innecesaria su transcripción).***

En este contexto, cabe agregar que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria, es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.

En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Para acatar el principio de legalidad tributaria bastará que en un acto formal y materialmente legislativo se precise cuál es el fenómeno económico cuyo valor debe recogerse del mercado y que, por su naturaleza, no requiere de un procedimiento mediante el cual se comparen datos observados a lo largo del tiempo, sino simplemente atender a un específico y determinado momento.

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

En el segundo caso, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué reglas regirán la actividad del órgano técnico, pues el valor que revela este instrumento estadístico deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar valores del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es precisamente la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable la previsión en un acto formal y materialmente legislativo del

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

procedimiento al cual se debe sujetar la entidad o dependencia del Estado que lleve a cabo la respectiva cuantificación o comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida la actuación caprichosa o arbitraria del respectivo órgano técnico y que, además, genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias, lo que ha llevado a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitir, entre otras, las tesis jurisprudenciales que llevan los siguientes rubros, texto y datos de identificación:

'ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).' (resulta innecesaria su transcripción).

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

CONSTITUCIÓN FEDERAL.' (resulta innecesaria su transcripción).

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

En tal virtud, la circunstancia de que el legislador no haya establecido qué procedimiento debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para calcular los precios estimados de las mercancías que se importen al territorio nacional, los que

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

Asimismo, es posible advertir de la ejecutoria y tesis invocadas, que no cualquier remisión de la ley a la autoridad

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

Corrobora la conclusión que antecede los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal, de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

> ***"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Tesis: P. XLII/2006. Página: 15).

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***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."***
>
> (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Tesis: P. XLIII/2006. Página: 13).

Por tanto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que en el principio de legalidad tributaria, como criterio formal sobre la producción normativa, la reserva de ley es flexible y relativa, ya que aun cuando los elementos esenciales de la contribución así como los lineamientos y parámetros que han de regir al respecto deben contenerse en una ley, es admisible la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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",*** previsto en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I, 86, fracciones V y XVIII, Tercero Transitorio, fracciones IV y IX, estas últimas en lo conducente, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, normas vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, en relación con el artículo 10 del mismo ordenamiento jurídico, numerales que establecen:

> ***"Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, <u>aplicando al resultado fiscal</u> 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***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

(…)

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

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

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

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley."

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

I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas."

"Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

“Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
III. Costo identificado.
IV. Costo promedio.
V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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,

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes."

"Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.
(…)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

<u>DISPOSICIONES TRANSITORIAS.</u>

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

(…)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 (…). Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

(…)

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

"3.4.16. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen,

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos."

"3.4.17. Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:

Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.
El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio de 2005 y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio."

"3.4.48. Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, a conceptos distintos de los procesos productivos, podrán deducir el costo de los mismos como gasto del ejercicio en el

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

que se realicen, siempre que el monto de dichos gastos, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del ISR y además cumplan con los requisitos que establece la citada Ley para su deducción."

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

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

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

> ***"3.4.23. Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 18, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del ISR, hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero transitorio citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.***
>
> ***Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan."***
>
> ***"3.4.24. Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 que realicen enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la Ley del ISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.
II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.

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

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

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 <u>mismo sistema de determinación del costo de lo vendido</u> en cada ejercicio por un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse de acuerdo con los requisitos que fije el

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Reglamento de la Ley y queda prohibida la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.

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

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

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

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

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

d) El **artículo 45-I** señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 3.4.20, se menciona:

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

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

A este respecto cabe señalar que el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, prevé en qué consiste el sistema de control de inventarios a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que establece:

"Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:
(…)
IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual <u>consistirá en un registro</u> que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

disminuciones en dichos inventarios, así como <u>las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios</u>. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros."

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

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

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

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

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

7° Por lo que se refiere al **artículo Tercero Transitorio, fracciones IV y IX,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de dichas disposiciones se desprende:

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

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

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan el sistema de deducción denominado ***"del costo de lo vendido"***, en síntesis, establecen: <u>los sujetos</u> a los que se refiere el sistema; <u>cómo se determinará el costo de lo vendido</u> 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

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

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

En este tenor, 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 señalan:

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

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción *"Del costo de lo vendido",* evidentemente se ha procurado

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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, como puede observarse de la siguiente transcripción:

"C-4. INVENTARIOS.

Introducción.

(1) En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

(2) Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los de éste, tomaron muy en cuenta conceptos expresados en el boletín del *'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera'* ***que se reproducen a continuación.***

'Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz'.

'Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses'.

'(…) considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto (…)'.

'Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad'.

(3) Innumerables comentarios se recibieron en la Comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín de Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costo directo.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

(4) Nuestro grupo, orientado por los conceptos del *'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera'* ***y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del Costo Directo.***

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

Alcance del Boletín.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Concepto.

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

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

Reglas de valuación.

Antecedentes.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

'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 (…)'.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Costo.

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

Materia prima y materiales.

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

Mercancías en tránsito.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

<u>Anticipos a proveedores.</u>

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

<u>Costo de producción.</u>

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

sistemas necesarios para determinar su costo de producción, no siendo factible, por lo tanto, establecer reglas a este respecto. Sin embargo, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar el costo de producción, sino llevarse directamente a resultados, tales como:

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

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

c) Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

situación opera para las mercancías en demostración o a vistas.

Sistema de Valuación.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Costo absorbente.

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

Costeo directo.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

que varían en relación a los volúmenes producidos.

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

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

(24) Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

Métodos de valuación.

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

Costo identificado.

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

Costo promedio.

(30) Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

aplicables, entre el número de artículos adquiridos o productos.

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

(31) El método** 'PEPS' **se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Últimas entradas primeras salidas.

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

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

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

Detallistas.

(37) En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Selección del sistema o método.

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

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

Modificaciones a la Regla de valuación.

(43) Tomando en cuenta los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo*, es indispensable, para cumplir con el principio de realización que indica que:** *'Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuántica se consideran por ella realizados: (…) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios',* ***que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

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

(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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

(48) Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, a continuación se muestra un ejemplo, obtenido del libro *'Montgomery's Auditing'.*

(49) (…)

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

(51) Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

<u>Reglas de Presentación.</u>

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

‘Consistencia. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos 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.’

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

(61) Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, reverenciándolos con el pasivo correspondiente.

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

(63) Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos, es el de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias."

Del Boletín C-4 se desprende lo siguiente:

- Cómo se determina el importe del costo de ventas o costo de adquisición de la mercancía entregada en venta: sumando el importe del *"inventario inicial"* más el importe de las *"compras netas"* y restando a esta suma *"el inventario final de mercancías"* (punto número 10).

- Sistemas que se utilizan para la determinación del costo de ventas o costo de adquisición: costeo absorbente, costeo directo, costos históricos y predeterminados, cuáles son los gastos fijos y variables (puntos números 20 a 27).

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

resultados de la empresa (puntos números 9, 41, 42, 56 y 60).

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

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

(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, que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que, como quedó asentado en las tesis y ejecutorias de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación insertadas con antelación, el debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta aspira a ser la expresión de fidelidad y exactitud 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

En tal virtud, al prever la ley de la materia los sujetos, cómo se determina la deducción del costo de lo vendido, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, es inconcuso que en el ordenamiento jurídico se establecen los diversos lineamientos que deben observarse para aplicar la deducción denominada ***"Del costo de lo vendido",*** sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos, ya que como se ha mencionado, éstos corresponden a una ciencia cuyo alcance y conocimiento genérico corresponde a la disciplina contable, de ahí que basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas; además, es necesario destacar que los métodos o procedimientos que se mencionan en la Ley del Impuesto sobre la Renta relativos a la cuestión en estudio, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo.

Sirve de apoyo a las consideraciones precedentes la tesis de jurisprudencia número P./J. 113/99, sustentada por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 6, que establece:

> ***"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE. Aun cuando el método de valuación sirve para la determinación del valor de los activos, ello no significa que constituya también un elemento integrador de la base del tributo. Lo anterior es así porque de conformidad con el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas el tributo se determina aplicando la tasa del 2% al valor de los activos en el ejercicio, obteniéndose éste de las reglas que para su cálculo se establecen en el procedimiento previsto por las distintas fracciones***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

En esas condiciones, el sistema de deducción del costo de lo vendido implica que los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

Es aplicable a lo precedente por identidad de razón, el criterio que informa la tesis P. LXXXVIII/98, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 215, que señala:

> ***"ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. La garantía de***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación."

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

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

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: P. XI/96. Página: 169).

"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, ningún artículo constitucional exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en aquéllas, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean."***
>
> (Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Agosto de 2005, Tesis: 2a./J. 92/2005, Página: 310).

En consecuencia, son infundados los planteamientos de inconstitucionalidad hechos valer en contra de las normas que regulan el sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido"***.

SEXTO. En el segundo agravio, plantea la quejosa que el Juez de Distrito omitió estudiar el apartado I, señalado en el primer concepto de violación, donde precisó que la transgresión de la garantía de proporcionalidad tributaria, se encontraba en el artículo Tercero del decreto impugnado, al prohibir la deducción de las existencias de inventarios que se tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro (sistema general), por lo que la vía menos perjudicial, es la opción para efectuar su acumulación en cuyo caso, si podrán deducir el costo de lo vendido (sistema opcional), pero, el hecho de que se tome como dinero líquido inventarios de años anteriores, el pago del impuesto sobre la renta, deriva que sea de manera desproporcional totalmente ajena a su capacidad contributiva, por lo que la concesión del

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

amparo se puede otorgar únicamente por la referida disposición transitoria, para que se le permita efectuar la deducción correspondiente sin que tenga que acumular los inventarios en cuestión.

Previo al análisis de los anteriores argumentos, resulta conveniente tener en cuenta lo que esta Primera Sala ha sostenido respecto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad y su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, lo que se sintetiza a continuación.

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

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

- En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso.

- Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

- En los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias.

- A fin de que la deducción del costo de lo vendido resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado —sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—.

- Del contenido del artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en el caso de contribuyentes dedicados a actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro del costo de ventas, los siguientes conceptos: el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.

- Asimismo, del artículo 45-C de dicho ordenamiento, se desprende que en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

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

- En tal virtud, esta Primera Sala ha concluido que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Por su parte, las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto impugnado, en la parte conducente establecen lo siguiente:

> ***"ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:***
> ***IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.***
> ***V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.***
> ***El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

[TABLA]

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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".

En relación con lo anterior, 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.

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—.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

Asimismo, 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,

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

mismo que ya habría sido restado de los ingresos de un ejercicio diverso.

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

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

> ***"CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.”

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

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

Para tal efecto, las disposiciones en estudio serán sometidas al escrutinio constitucional que se describe a continuación, a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción, y si el hecho de que el mismo constituya una opción a

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

favor del contribuyente, traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas.

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

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

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

La segunda etapa del análisis propuesto busca determinar si la adopción del esquema opcional es voluntaria, es decir, si se trata de un régimen que no sea obligatorio para el común de los causantes. Desde luego, en caso de determinar que la aplicación del esquema reclamado es necesaria, los principios tributarios del artículo 31, fracción IV, constitucional, 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 causantes: el impuesto sustitutivo del crédito al salario, por un lado, y el régimen de consolidación fiscal, por el otro.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la causación del gravamen, así como su determinación, se sujetabas 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

potestativa, la voluntad del sujeto tendría una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo que se llegara a considerar inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurran las circunstancias particulares del caso.

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera.

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

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

Como puede apreciarse, la opción de referencia es claramente distinta a la regla general: mientras ésta no permite la deducción del valor de adquisición del inventario al treinta y uno

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

de diciembre de dos mil cuatro como parte del costo de ventas, aquélla sí lo autoriza, condicionado a la acumulación.

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

> ***"ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:***
> ***IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.***
> ***V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.
[…]”

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

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

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

4. Justificación del esquema optativo. A juicio de 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

31, fracción IV, constitucional, sino que obedece a otro tipo de razones.

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

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

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

En este contexto, debe tomarse en cuenta que la opción no es otorgada para la deducción de los inventarios *per se*, es decir, la posibilidad de deducir los inventarios no ha sido proscrita del

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Lo anterior puede ser apreciado en el propio proceso legislativo que dio lugar a las reformas combatidas, tal y como se describe a continuación, iniciando con la exposición de motivos

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

formulada por el Ejecutivo Federal, en la cual se señala lo siguiente:

> ***"Mediante disposición transitoria se propone a esa Soberanía establecer una opción para los contribuyentes que tengan inventarios al 31 diciembre de 2004 y los cuales al estar sujetos a un sistema de deducción de gastos fueron deducidos cuando se adquirieron las mercancías.***
>
> ***La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de los vendido, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se estaría duplicando la deducción, o bien, la disposición permitiría al contribuyente que acumule los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en forma proporcional a lo largo de cinco años, de acuerdo a su rotación de inventarios y, en consecuencia, permitirles la deducción del costo de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios."***

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

"[…]
Una reforma de esta naturaleza afecta sensiblemente a todos los sectores, sobre todo cuando el año próximo la actividad económica disminuirá como se pronostica.
[…]
Entonces viendo el asunto en paquete pensamos que la mejor solución era una solución intermedia. De tal suerte de como se ha dicho avanzamos hacia un sistema contablemente perfecto, que está en vigor en todos los países del mundo, cosa que se argumento mucho, pero básicamente lo que estamos planteando es lo que nos preocupa, sobre todo es el efecto negativo en el flujo de caja de las empresas que se está dando en el año de 2005, año en que la economía va a tener posiblemente una baja de actividad económica y lo que pensamos es

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

que logramos distintos objetivos; logramos la consistencia contable y demás, pero amortiguamos —y es lo que nos preocupa— amortiguamos el efecto sobre las empresas. De tal suerte que la mayor parte de ellas a lo largo de un periodo de ocho años, con un sistema sencillo y lineal se van a eliminar los efectos nocivos sobre las empresas de flujo de caja […].”

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

“En el tema de costo de ventas, para minimizar el impacto de la medida, apoyamos se estableciera un periodo de transición y un sistema simple y que se considerarán otros métodos de evaluación.
Apoyamos dar un apoyo especial al sector de la vivienda. Ayer planteamos una solución de fondo que sí permitía amortiguar Derivado del cambio de sistema de deducción de compras a costo de ventas, la Colegisladora aprobó un periodo de transición en función del índice de rotación de inventarios para acumularlos en un plazo de hasta siete años.
Si bien, estas dictaminadoras consideran adecuada la medida para cambiar el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, se

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***considera necesario ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios a un periodo de 12 años en lugar de los 7 años propuesto por la Colegisladora, ello con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los inventarios, sin que el cambio de esquema deducción impacte de manera negativa a las empresas.***
> ***En este sentido, las que dictaminan proponen modificar la tabla contenida en la fracción V del Artículo Tercero del decreto que se dictamina para quedar en los siguientes términos: […]"***

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

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

Como puede apreciarse, el proceso legislativo que dio lugar a las modificaciones legislativas motivo de reclamo, hacen referencia al impacto negativo que el cambio de sistema de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

deducciones podría tener sobre las empresas. Sin embargo, el referido “impacto” —como se ha señalado— no se presenta de manera necesaria o generalizada, ni puede ser identificado con un agravio de naturaleza jurídica, que es de los susceptibles de ser atendidos a través del juicio de garantías.

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

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

Igualmente, se señala que el probable impacto financiero que podría derivar del cambio de sistema no puede ser reconducido de manera necesaria a un agravio de naturaleza jurídica, pues el hecho de que la utilidad fiscal pueda aumentar en relación con la de otros ejercicios —como previsiblemente podría

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

suceder, al no tener inventarios cuyo costo de ventas deducible refleje el valor de adquisición—, no deriva de una falta de reconocimiento a la realización de un gasto necesario por parte de la legislación fiscal, sino a la circunstancia de que la deducción se efectuó bajo el sistema vigente hasta dos mil cuatro, no siendo adecuado, válido o justo que se autorizara a los contribuyentes a duplicar dicha deducción.

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

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

En este contexto, si el legislador buscaba paliar el impacto financiero —no jurídico— que pudieran eventualmente resentir

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 Tercero del decreto legislativo reclamado, mal haría esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en modificar la estructura, alcance, condiciones o destinatarios del esquema alternativo, pues no es ésta una labor que le corresponda constitucionalmente.

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

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

Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados en su contra deben calificarse inoperantes.

En esas condiciones, el agravio de la quejosa que aquí se analiza, aun cuando se formula con la finalidad de demostrar lo equívoco de la decisión del Juez Federal en relación con los efectos de la posible concesión del amparo, e independientemente de lo resuelto en la sentencia combatida sobre ese aspecto, lo cierto es que en el apartado I, del primer concepto de violación, en los argumentos relativos, por un lado, controvierte la prohibición establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado de llevar a cabo la deducción de los inventarios de mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro (sistema general), disposición que de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad como previamente ya quedó establecido en este considerando, por lo que los argumentos en este aspecto son infundados; por otro lado; en los demás razonamientos controvierte el esquema optativo de acumulación de inventarios, que también como ya se precisó, es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, por lo que los reclamos relativos son inoperantes.

SÉPTIMO. En el tercer agravio la recurrente plantea que el argumento del Juez de Distrito para justificar que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, carece de validez lógica y jurídica, porque existen empresas que

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

tributan bajo el régimen de personas físicas con actividades empresariales que no se encuentran en la misma situación económica y administrativa de algunas personas morales y para tales efectos, recurre a un ejemplo, por lo que aun cuando la finalidad de ambas personas sean las mismas, tanto una persona como la otra, para efectos tributarios no hace una distinción ni plantea una categoría en cuanto a poder económico o contributivo.

Para dar respuesta al planteamiento de la quejosa recurrente, resulta conveniente señalar que los principios de equidad y proporcionalidad tributarias se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes.

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

> ***"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.)

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.)

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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.

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

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

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

Aunado a lo anterior, 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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

trece de septiembre de dos mil cuatro, establece las siguientes razones:

> ***"La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la 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.***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

En ese sentido, se propone adicionar una nueva Sección III al Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se restablezcan las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

Entre los principales aspectos que se incorporan en la citada Sección III, destacan los siguientes:

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

Se establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, adicionando los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Igualmente, se propone que los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de la Ley, consideren dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio, las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción y las inversiones también directamente relacionadas con la producción.

Tratándose de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, se establece que el costo de mercancías se determinará, conforme a lo establecido en la Ley, excepto en lo relativo al costo de las que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero. En este caso, se tomará como base para determinar el costo, el que se declare con motivo de la importación de las mercancías.

Por otra parte, se plantea la posibilidad de que los contribuyentes puedan valuar sus inventarios utilizando cualquiera de los siguientes métodos: primeras entradas primeras salidas (PEPS); últimas entradas primeras salidas (UEPS), precisando que

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

cuando se opte por estos métodos no se podrán llevar en forma monetaria; y costo promedio. Cuando vendan mercancías o productos que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, sólo podrán utilizar el método de costo identificado, para esas mercancías.

Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer en el Reglamento de la Ley de la materia, facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías y por cada movimiento de manera individual. También, se prevé que una vez elegido el método de valuación, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

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

La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de los vendido, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

Adicionalmente, a la opción citada se propone permitir que antes de la acumulación de los inventarios, los contribuyentes puedan deducir los saldos pendientes por deducir de los inventarios que tuvieron hasta el año de 1986."

Por otro lado, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en el dictamen presentado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, expresó las siguientes consideraciones:

"Deducción del costo de lo vendido para personas morales.

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

En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

Tratándose de enajenaciones a plazo o contratos de arrendamiento financiero, la iniciativa propone que los contribuyentes que hubieran optado por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la misma proporción en la que acumulen el ingreso; sin embargo, en el texto legal propuesto no se establece como determinar la citada proporción, por lo que con el objeto de otorgar mayor seguridad jurídica a los

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

contribuyentes se propone aclarar que la proporción será la que represente el ingreso percibido en el ejercicio, respecto del total del precio pactado en el caso de enajenaciones a plazo o de los pagos pactados en el plazo inicial tratándose de contratos de arrendamiento financiero.

Adicionalmente, y atendiendo a la iniciativa presentada por el Diputado Guillermo Huízar Carranza, en la cual propone incluir un método de costeo adicional al propuesto en la iniciativa del Ejecutivo, esta Comisión Dictaminadora considera necesario establecer la posibilidad de que los contribuyentes que enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, puedan valuar sus inventarios utilizando el método de detallista, estableciendo en el texto legal la base para determinar el valor de los inventarios y dejando la posibilidad de que en el Reglamento únicamente se establezca el procedimiento para efectuar el cálculo.

Derivado de lo anterior, se propone modificar también el artículo 86, fracción XVIII de la Iniciativa, con el objeto de establecer la obligación de que los contribuyentes que apliquen el método de detallista lleven un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Además de lo anterior, esta dictaminadora considera necesario, que los contribuyentes puedan valuar sus inventarios utilizando el método costo identificado, debiendo subsistir la disposición en el sentido de que si éstos enajenan mercancías, que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de $50,000.00, únicamente deberán emplear dicho método de costo identificado, lo anterior atendiendo a que, de permitirse el empleo de otros métodos de valuación implicaría que los contribuyentes incrementaran injustificadamente al valor de sus inventarios al mezclar productos de alto y bajo costo.

De igual forma esta Comisión coincide con la iniciativa del Diputado Guillermo Huízar Carranza, en la cual propone reformar la parte relativa a las deducciones autorizadas a que se refiere el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para incluir al costo de lo vendido en la fracción II, substituyendo el método de compras que se abandona.

Asimismo, en el artículo 45-I de la iniciativa a estudio hace una referencia al artículo 48-G, cuando lo correcto es que la referencia sea al artículo 45-G del proyecto, por lo que esta Dictaminadora considera adecuado modificar la citada referencia.

En cuanto al esquema de transición propuesto por el Ejecutivo Federal para cambiar de la deducción

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

del Artículo Transitorio en comento, la mecánica para determinar el índice de rotación de inventarios.

Además, se propone adicionar una fracción XXII al artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de establecer que en el caso de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, por deterioro o causas no imputables al contribuyente, éstas se deduzcan en el ejercicio en el que ocurra dicha pérdida de valor.

De igual forma se establece una disposición transitoria para aclara que la disposición que se propone aplica respecto de la adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente hubiese adquirido a partir del 1 de enero de 2005, toda vez que los adquiridos con anterioridad a dicha fecha y que hubiesen perdido su valor, ya fueron deducidos bajo el esquema de deducción de compras.

Por último, se propone establecer una disposición transitoria con el objeto de que los contribuyentes levanten un inventario físico al 31 de diciembre de 2004, debiendo conservar la información a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se establece que los contribuyentes que tengan un inventario

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

físico con una antigüedad de 30 días anteriores al 31 de diciembre de 2004, puedan tomar dicho inventario, siempre que se realicen los ajustes correspondientes por los movimientos que hubieran tenido durante dicho período de 30 días y que dicho inventario sirva de base para levantar los subsiguientes inventarios físicos conforme a las disposiciones legales aplicables."

De las transcripciones anteriores se advierte que, para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo, fechada el trece de septiembre de dos mil cuatro, hace mención de las razones que a continuación se precisan:

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

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

- Finalmente, se señala que la deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a dos dígitos y fue una

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> medida tendente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Sin embargo, dado que las condiciones inflacionarias habrían variado, controlándose dicho fenómeno económico, sería factible regresar al costo de lo vendido.

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

Asimismo, puede apreciarse que las razones expresadas por el Presidente de la República en la exposición de motivos fueron recogidas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, siendo reflejadas en sus términos en el dictamen presentado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro; 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 por qué de la implementación del sistema de deducción únicamente

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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, pues 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, se llega a lo siguiente:

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

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

En particular, el artículo 5o. de dicho ordenamiento disponía lo siguiente:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

2. Por su parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se distingue por primera vez a las personas morales y a las físicas, y se establece, aunque de manera incipiente la deducción del costo de lo vendido sólo para las primeras, como se advierte del artículo 20, fracción II, mismo que disponía lo siguiente:

"ARTÍCULO 20. De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:
[…]
II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos, determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas…"

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

"CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS.
EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

[…]

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.

[…]

<u>Las asociaciones y sociedades de carácter civil</u> y los fondos de reserva para jubilaciones de personal, <u>que perciban productos o rendimientos</u>

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***de capital*** ***de los anteriormente señalados, causarán el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas establecidas para las personas físicas.”***

De lo expuesto se advierte que 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).

3. Asimismo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta, se previó que la deducción del costo de lo vendido se aplicara a sujetos que realizaran actividades empresariales y, por ende, se aplicó tanto a personas morales como a físicas, por la homologación de cómo se obtenía el ingreso gravable, según se advierte de la exposición de motivos, que enseguida se trascribe:

> ***“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TREINTA DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA.***
> ***Se incorpora en el texto de la Ley las normas sobre costo que ya contenía el reglamento por la importancia que esta deducción tiene en las empresas.***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

[…]

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.

[…]

<u>Cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales</u>, determinarán el costo de las

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

cuenta las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca, impuestos, derechos y otros gastos de explotación pesquera. Si se trata de la actividad de la explotación de yacimientos minerales deberán considerarse las 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

Como puede observarse, la forma de tributación que implementó el legislador para las personas morales y para las personas físicas que realizan una actividad mercantil, era muy parecida, sin que esto significara que fueran idénticos, ya que en el dictamen de la Cámara de Diputados se reiteró que eran disímbolos, al precisarse lo siguiente:

"LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***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."***

En lo que resulta relevante, las disposiciones legales que regulan el sistema de deducción referido se conservaron hasta el año de mil novecientos ochenta y seis.

4. En el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del año de mil novecientos ochenta y siete, en el que se reformaron, entre otros, los artículos 10 y 22, fracción II, y se adicionó la Ley con un Título VII denominado ***"Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***, concretamente, la modificación del último numeral mencionado consistió en señalar como deducibles los gastos que implicaran la producción o fabricación de mercancía conforme se fueran realizando, sin esperar a su enajenación, para lo cual se implementó, a su vez, en dicho decreto legislativo un Título VIII denominado ***"Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales"***.

Los artículos citados y las adiciones referidas, en lo que al caso interesan, disponen lo que a continuación se transcribe:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"ARTÍCULO 10. Las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

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

[…]

II. <u>Las compras de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías.</u> No se incluirán los activos fijos, los títulos valor excepto aquellos que representen la propiedad de mercancías, ni los terrenos, salvo que tratándose de estos últimos la

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

actividad del contribuyente consista en la enajenación de inmuebles.”

“ARTÍCULO SEGUNDO. Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título, VII denominado *"Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales",* ***para lo cual se estará a lo siguiente:***
I. El Título VII se integra con el mismo texto de los artículos de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta que integran el Título II y el Capítulo VI del Título IV de dicha Ley, vigentes al 31 de diciembre de 1986, con las reformas y adiciones que se señalan en la fracción VIII de este artículo.
[…]
VII. El Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990.”

“ARTÍCULO TERCERO. Se adiciona la Ley del Impuesto sobre la Renta con un Título VIII denominado *‘Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales’,* ***para lo cual se estará a lo siguiente:***
I. El Título VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta estará vigente del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990.
II. Para formar parte del Título VIII, se adicionan los artículos 801 al 817, para quedar como sigue:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

'ARTÍCULO 801. *Las sociedades mercantiles aplicarán, por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos II y VII de la Ley. El impuesto conjunto del ejercicio será la cantidad que resulte de sumar los montos de impuesto determinados de conformidad con cada Título en las siguientes proporciones:*

En el año de calendario	***Título II***	***Título VII***
1987	***20%***	***80%***
1988	***40%***	***60%***
1989	***60%***	***40%***
1990	***80%***	***20%'."***

El artículo Sexto Transitorio del Decreto publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, fracción II, dispone lo siguiente:

"Artículo Sexto. Los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto, podrán efectuar con posterioridad al 31 de diciembre de 1986, las deducciones siguientes:

I. Las pérdidas cambiarias pendientes de deducir que se hayan originado antes de la entrada en vigor de este Decreto, por las que se haya optado por deducirlas en ejercicios posteriores conforme a lo dispuesto por el artículo 26 de la citada Ley de la Materia vigente al 31 de diciembre de 1986.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***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."***

Mediante 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 tuviera el contribuyente al treinta y uno de diciembre de: *"1986 o de 1988".*

La modificación que antecede obedeció a la complejidad que significó la determinación de la base gravable de las empresas mediante un sistema dual. Por tal motivo, en diciembre de mil novecientos noventa y ocho el legislador dio por concluido el periodo de transición originalmente instituido 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, publicado

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis —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.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 y aislada que a continuación se transcriben:

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado".

(Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989. Tesis: P./J. 38 12/89. Página: 129).

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***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".***
>
> (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII, Marzo de 2006. Tesis: 1a. XLIX/2006. Página: 210).

En este contexto, es importante tomar en cuenta la manifiesta intención del legislador de distinguir, por un lado, el régimen que resulta aplicable a las personas morales —Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta— y, por el otro, el de las personas físicas con actividades empresariales —Capítulo II del Título IV del mismo ordenamiento—.

Si bien dicho propósito no se explicita en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, tal distinción de regímenes ya se encontraba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de dos mil dos, misma que abrogó al ordenamiento del mismo nombre del treinta de

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

diciembre de mil novecientos ochenta, en cuya exposición de motivos, en la parte que interesa, se establece lo siguiente:

> ***"EXPOSICIÓN GENERAL DE LA PROPUESTA DE LA NUEVA HACIENDA PÚBLICA DISTRIBUTIVA.--- […]--- El sistema tributario adolece de faltas graves de equidad ya que no garantiza el principio fundamental de equidad horizontal. En materia del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, contribuyentes con un mismo nivel de ingreso deberían aportar una contribución similar. Una definición inapropiada de la base del ingreso, sin embargo, abre posibilidades de eludir el gravamen, propiciando diferenciales considerables en la carga fiscal que enfrentan contribuyentes con una capacidad de pago similar.--- […]--- De esta forma, la Nueva Hacienda Pública Distributiva que plantea esta Administración se agrupa en cinco grandes líneas:--- […]--- 3. Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.--- Una mayor simplicidad de las disposiciones fiscales mejora la actitud hacia el cumplimiento por parte de los contribuyentes, al tiempo que les otorga mayor seguridad jurídica, y reduce sus costos administrativos.--- Régimen de base de efectivo--- Se propone que el 100% de los contribuyentes (personas morales y físicas) paguen el impuesto al valor agregado cuando se reciba su pago, mientras que las empresas que adquieran bienes o servicios lo acrediten hasta que lo hayan***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

pagado.--- En el impuesto sobre la renta se propone que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios personales independientes (las cuales representan el 64% de los contribuyentes, sin considerar a los asalariados), causen el impuesto sobre la renta sobre la base de efectivo. Bajo este régimen, los ingresos se acumularán cuando se cobren y las compras se deducirán cuando se paguen. Para las inversiones en activo fijo se tendrá la opción de deducirlas en línea recta o bajo el esquema de la deducción inmediata.--- […]--- El nuevo sistema tributario que se propone a esta Soberanía consiste en:--- […]--- I. Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta--- A lo largo de los últimos veinte años, el impuesto sobre la renta sufrió una importante transformación, sin que la misma haya reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.--- Se puede afirmar que el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia, al no generar grandes distorsiones en la toma de decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, su estructura no ha permitido estimular el ahorro y la inversión productiva, la generación de empleos, ni mecanismos de equilibrio para el desarrollo regional de nuestro país, al tiempo que

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

no ha brindado al erario público recursos acordes a su potencial recaudatario.--- […]--- Es por lo anterior, que el impuesto sobre la renta empresarial actualmente vigente contiene deficiencias estructurales de eficiencia, equidad y simplicidad que deben ser corregidas en el marco de la reforma fiscal hacendaria.--- […]--- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:--- […]---

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas--- […]--- Régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales--- La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que se pone a consideración de esa Soberanía, contiene un Capítulo específico que bajo una óptica de mayor simplificación, eficiencia y equidad, establece un régimen para las personas físicas que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales, cuyas características principales son:--- i. Ingresos--- Los contribuyentes de este régimen acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.--- La mecánica anterior, al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.--- ii. Deducciones--- En la Ley que se propone, se mantendría la posibilidad de que los contribuyentes efectúen las deducciones relativas a compras y gastos, en el momento en que las mismas sean efectivamente erogadas en efectivo, en bienes o en servicios.--- […]”

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Como se puede apreciar, en la parte pertinente se establece que el motivo principal de la reforma es que el sistema fiscal presenta una falta de equidad grave, al no garantizar la equidad horizontal. Ello, aunado a la búsqueda de un régimen más simple y eficiente.

Por ello, la denominada Nueva Hacienda Pública Distributiva propuso, entre otras medidas, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios personales independientes, de tal suerte que causen el impuesto sobre la renta sobre la base de efectivo y que las inversiones en activo fijo, puedan ser deducidas en línea recta o bajo el esquema de la deducción inmediata.

En este orden, en ella se señala que el impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, es un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.

Además, se dijo que la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, trajo como consecuencia que ese sector de contribuyentes viera limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, pues se encontraban en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 aplica a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Situación que conllevó a la eliminación de la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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, como en seguida se puede apreciar:

> ***"Capítulo lll--- De los ingresos por las actividades empresariales--- Derivado de lo anterior, se considera apropiado que dichas personas físicas con actividades empresariales tributen bajo un sistema de flujo de efectivo, acumulando sus ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios, toda vez que dicha mecánica permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto, eliminándose con ello la homologación con el régimen de personas morales y haciéndolo más equitativo."***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

En efecto, de la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, se aprecia que, tras la evaluación efectuada a la homologación de los regímenes aplicables a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales —tal y como derivaba de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 desarrollen, no todos los causantes, sino exclusivamente las

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

Consecuentemente, puede apreciarse que, a la luz de los motivos de política fiscal descritos en la exposición de motivos y en el dictamen formulado al efecto por la Cámara de Diputados, el legislador diferenció el tratamiento fiscal para los dos regímenes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atendiendo a situaciones objetivas que, a lo largo de las diferentes épocas, ha considerado para ejercer la facultad recaudatoria basada en una política tributaria adecuada.

En tal virtud, debe concluirse que la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de dos mil cinco, no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues 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.

II. Asimismo, debe tomarse en cuenta que, tal y como ha sido reiterado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se cumple con el principio de equidad en materia tributaria, cuando las leyes fiscales dan un trato igual a aquellos sujetos que están

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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, es claro que no existe el trato inequitativo del que se duele la quejosa recurrente, 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.

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,

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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 mediante el esquema de deducciones del costo de lo vendido.

De esta forma, puede apreciarse que el sistema de deducción del costo de lo vendido es apropiado en la medida en la que el legislador grava los ingresos hasta que se actualice la enajenación de la mercancía, motivo por el cual, por simetría

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

De esta manera, 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.

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

De ahí que los argumentos que expone la recurrente en sus agravios, sean infundados, en atención a que las personas físicas y las morales no están en las mismas circunstancias, y, consecuentemente, no se viola el principio de equidad tributaria.

Por lo que respecta al supuesto caso desarrollado, los argumentos que expone la recurrente son inoperantes, porque no debe pasarse por alto que la inconstitucionalidad de una norma no podría demostrarse —como lo pretende la quejosa— por medio de un ejemplo hipotético. La validez de una norma general

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características o realizar cálculos partiendo de premisas no previstas en la normativa, que les otorguen un resultado que estimen inconstitucional.

Al respecto, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala de este Alto Tribunal que a continuación se transcribe:

> ***"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley".***
>
> (Novena época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Octubre de 2003. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43)

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

OCTAVO. Finalmente, aunque la quejosa no expresó concepto de violación en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en consecuencia, el Juez de Distrito no efectuó ningún pronunciamiento al respecto; sin embargo, en términos del artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, en suplencia de la queja deficiente, procede conceder el amparo respecto de dicho artículo, toda vez que en esta misma sesión, este Órgano Jurisdiccional en los amparos en revisión números 1215/2005, 1146/2005, 1415/2005, 1216/2005 y 1448/2005, decretó su inconstitucionalidad.

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

de motivos del proceso legislativo que culminó con la reforma del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de febrero de 1951."

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

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> ***ley citada, pone de manifiesto que dicha suplencia debe ser total, ya que se surte aun ante la ausencia de conceptos de violación o agravios, como acontece en las materias penal tratándose del inculpado, laboral atinente al trabajador, o respecto de menores e incapaces, porque en todos estos supuestos se pretendió atemperar los tecnicismos del juicio de garantías, para dar relevancia a la verdad jurídica."***
>
> (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Tesis: P./J. 5/2006. Página: 9)

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

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

En este contexto, se aprecia que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en su segundo párrafo, que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Bajo el criterio descrito —la necesidad de que, cuando la legislación conmine a reconocer efectos positivos de la inflación en el patrimonio, también deberá reconocer los efectos negativos de ésta—, la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se justifica en el caso de contribuyentes que enajenen la mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante.

Lo anterior es así, tal y como se desprende de la parte general, así como del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con mayor especificación, de los artículos 10, 17 y 18 de dicho ordenamiento, mismos que se transcriben a continuación, según su texto vigente para dos mil cinco:

> ***"Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.***
>
> ***El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el***

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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".

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

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

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

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

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

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

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

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

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

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

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

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

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

IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta Ley".

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

Sin embargo, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación **no** conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible.

En cambio, en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Lo anterior, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

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

Por las razones anteriores, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera inconstitucional el 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

Renta, no autoriza el reconocimiento de efectos inflacionarios, con lo cual no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.

Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido". Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que "no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente […] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital".

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación "interna" de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera más fiel el valor objetivamente estimado de los mismos; no obstante, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada con un tercero —como acontece, por ejemplo, con la enajenación—, para *realizar* dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

No obstante, lo preceptuado por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido —es decir, al *realizar* el ingreso correspondiente, determinando la ganancia o pérdida por la operación—, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.

Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital —artículo 17 de la Ley— y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.

En este sentido, al haberse determinado que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales, amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. QUEDA FIRME el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida.

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

TERCERO. La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a **Formas Continuas del Centro, Sociedad Anónima de Capital Variable,** en contra del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, específicamente su artículo Primero por lo que se refiere a la reforma, adición o establecimiento de los artículos 29 fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I, 86, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Artículo Tercero fracciones IV, V, VI, VII, VIII y IX, relativo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del mencionado decreto en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

CUARTO. La Justicia de la Unión **AMPARA Y PROTEGE** a Formas Continuas del Centro, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

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

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández (Ponente), Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz, excepto por lo que hace a la negativa del amparo en contra del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, respecto del cual hubo mayoría de tres votos, votaron en contra los señores Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz.

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

AMPARO EN REVISIÓN 1379/2005.

PONENTE

MINISTRO SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.

EL SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

VOTO DE MINORÍA QUE FORMULAN LOS MINISTROS JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ Y JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO, EN EL AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO **1379/2005,** PROMOVIDO POR **FORMAS CONTINUAS DEL CENTRO, 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 Ingreso", hemos apreciado que, el artículo 29, fracción II[1], de la Ley

[1] El numeral de referencia dispone lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

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:

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.

[...]

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

> “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.
> [...]
> 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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?

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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].

---

[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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 comerciales, industriales, ganaderas, pesqueras, silvícolas y agrícolas[4].

[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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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;

[5] Se trata del artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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, <u>sin que dicha afirmación implique desconocer que en otros rubros podrían existir diferencias entre ambos grupos.</u>

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:

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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].

"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 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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 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

---

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados".

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL[9]”, “EQUIDAD

[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,

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:

---

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

---

[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.
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”.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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—.

(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—.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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:

[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 establecen tratamientos diferenciados entre contribuyentes que se encuentran en un plano de igualdad.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

[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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

"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].

---

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 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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

[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.

[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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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?

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

[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 razonable al fin propuesto, pues para la consecución del mismo se afectan derechos tutelados constitucionalmente.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.

[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 les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.”

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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. 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

[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 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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

[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”.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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."

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:

- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

---

[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.”

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

“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 RENTA PARA CALCULAR SU MONTO, ES ACORDE AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 10 DEL MISMO ORDENAMIENTO”[24].

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”.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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."

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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:

- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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:

[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 que resulta que no existe violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

- 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.

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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

[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.”

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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:

- 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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.

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

[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”.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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—.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

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 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.

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

2503-95683

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN

R8ZPHwAkzQeZsMdnkPlOHuGtJ+XFq5yH+j/wM9eTW/E=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 01:56:17.086 -06:00
2503-95683