AMPARO EN REVISIÓN 1465/2005.
QUEJOSAS: LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRA.

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

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, por lo que se refiere a los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, 225 y Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Niega el amparo.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

En las consideraciones:

Se determina que son inoperantes los agravios que se refieren a la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, otorgada a los contribuyentes a través de las fracciones IV y V del artículo Tercero de las disposiciones transitorias del decreto de reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, ya que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral, es decir, la acumulación no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema y si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercerla.

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

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

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

a) La recurrente sostiene que, contrario a lo considerado por el Juez, en el sentido de que el legislador no se encontraba obligado a definir como si formulara un diccionario, el término "acumular", de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta; ello es aplicable a los ingresos mas no a los inventarios, por lo que el término aludido carece de sentido en el contexto normativo dado y resultaba necesario el que el Juzgador Constitucional se pronunciara a este respecto en la resolución que ahora se combate.

b) En un segundo motivo de disenso, en relación con las normas del sistema optativo de transición, la recurrente sostiene que las

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

consideraciones de la sentencia —referente a los efectos de la concesión del amparo— son incorrectas, ya que sí es posible materializar los efectos del amparo y el efecto que tendría dicha concesión sería la desincorporación de la obligación de acumular inventarios o el permitirle deducir sin las exigencias, requisitos o extremos que a su juicio considera inconstitucionales, con lo que se atendería a su real capacidad contributiva.

En este sentido, asevera que de otorgarse el amparo, en relación con el artículo Tercero, fracciones IV, V y IX, el efecto sería que pudiera incluir el inventario con que contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin acumular un ingreso irreal como lo es la tenencia del inventario.

c) Refiere que, sobre la forma en que discrecionalmente y sin justificación, el legislador configuró la tabla de acumulación de inventarios, cuestión planteada en la demanda de garantías, tampoco fue respondida en la resolución que ahora se reclama. En consonancia con lo anterior, estima que la resolución que ahora se recurre viola los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, al encontrarse indebidamente fundada y motivada.

d) Sostiene que el A quo no da razonamientos jurídicos que sostengan su postura en relación con la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios y el índice de rotación respectivo, previstos en la fracción V del artículo Tercero de las normas tildadas de inconstitucionales, pues solamente se limita a ejemplificar en ese renglón y, en ese sentido —sostiene la recurrente—, la tabla en comento resulta inequitativa en virtud de que se trata distintamente a quienes realizan el mismo hecho imponible y desproporcional, pues no atiende a la verdadera capacidad contributiva, cuando al rebasar en una unidad el límite establecido de un rango y quedar en el siguiente, resulta un aumento en el porcentaje de inventarios y con ello una cantidad mayor a enterar.

e) Señala que la fracción V del numeral tercero transitorio es violatoria de la garantía de proporcionalidad, ya que el índice de rotación de los inventarios no se determina en función de la obtención de ingresos o su falta, ni tampoco la enajenación de los productos depende del flujo de ingresos.

En esa tesitura, la recurrente refiere que los criterios relativos al salto de rango son aplicables puesto que la tabla efectivamente prevé una serie de rangos en los que se ubicará dependiendo del promedio

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de rotación de inventarios registrados.

f) La parte recurrente señala que la sentencia del Juez de Distrito deviene incongruente en relación a lo argumentado respecto de la violación al principio de irretroactividad en la demanda de garantías.

En ese contexto, señala que el A quo no atendió lo argüido en los conceptos de violación en cuanto a que la obligación de acumular inventarios resulta ser retroactiva puesto que dicha acumulación se verifica respecto de los inventarios obtenidos al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de los preceptos tributarios combatidos y, por otro lado, señala que en la demanda de amparo no se quejó de la pérdida del derecho a deducir sus pérdidas fiscales, motivo por el cual —a su juicio— deviene incongruente la sentencia recurrida.

g) Finalmente, refiera la inaplicabilidad de algunos criterios tanto jurisprudenciales como aislados, insertos por el Juez de Distrito en la sentencia, en relación con los estudios de las fracciones IV, V y IX, del artículo Tercero del decreto impugnado.

También son inoperantes los argumentos sobre la inconstitucionalidad de las normas impugnadas por violación a la garantía de debido proceso legislativo, pues el argumento de la recurrente se sustenta en que las disposiciones jurídicas reclamadas son inconstitucionales por ser contrarias a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil cuatro, es decir, la inconstitucionalidad se hace depender de la trasgresión a una ley secundaria, no a un precepto constitucional.

Es infundado que el sistema de deducción del “costo de lo vendido” viole la garantía de legalidad tributaria, pues las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que lo regulan establecen claramente: los sujetos a los que se refiere el sistema; cómo se determinará el costo de lo vendido susceptible de deducción; los sistemas bajo los cuales los contribuyentes deberán determinar el costo de lo vendido, a saber: de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el de costeo directo sobre la base de costos históricos; cuándo se aplicará la deducción 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

inventarios (Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación); los métodos de valuación de inventarios; el periodo durante el cual el contribuyente debe aplicar el mismo procedimiento para determinar el costo de lo vendido, así como el método de valuación de inventarios que elija.

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

Así, esta Primera Sala considera que no le asiste razón a la recurrente al señalar que no era aplicable la tesis P. LXXXVIII/98 del Pleno de esta Suprema Corte, cuyo rubro es: "ACTIVO. LA LEY DEL

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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".

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

Además, contrariamente a lo que señala la parte recurrente, sí es aplicable la tesis aislada XI/96, así como la jurisprudencia 92/2005, sustentadas respectivamente por el Pleno y la Segunda Sala de este Alto Tribunal, cuyos rubros son: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY" y "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR".

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Lo anterior es así, en tanto que contrariamente a lo que señala la recurrente, del contenido de dichas tesis se advierte precisamente lo que se ha señalado en el sentido de que el legislador no está obligado a definir en la ley todos los términos que emplea y que, si bien los elementos de las contribuciones deben ser conocidos por los contribuyentes, la quejosa estaba en posibilidad de conocer, sin obstáculo alguno, cómo calcular el impuesto sobre la renta que debe de pagar.

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

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

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

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y son personas con naturaleza jurídica diversa, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

tratamiento también distinto para dichos sujetos pasivos, tal como sucede en el caso que nos ocupa.

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

El hecho de que el artículo 225 de la Ley establezca un estímulo fiscal para los constructores y desarrolladores inmobiliarios, no quiere decir que esto por sí mismo haga inconstitucional el precepto reclamado, ya que si éstos deciden optar por deducir el valor de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, se obligan a cumplir con las cargas adicionales que señala dicho precepto, cargas tributarias que no establece el artículo 45-A de la Ley.

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

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

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

Consecuentemente, en los términos de dicho numeral, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Esta Primera Sala estima que con los preceptos reclamados no se vulnera la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que la deducción del costo de lo vendido permite que el Impuesto sobre la Renta que cubra el causante sea determinado en atención a su capacidad contributiva.

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

En relación con el agravio hecho valer en el sentido de que el Juez de Distrito omitió aplicar la tesis de jurisprudencia 93/2003, emitida por la Segunda Sala de esta Suprema Corte, cuyo rubro es el siguiente: “RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1° DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”, esta Primera Sala considera que es fundado pues de un análisis tanto de los conceptos de violación hechos valer, como de la sentencia constitucional, se advierte que aun cuando la aplicabilidad del criterio se hizo valer en la demanda de amparo, el Juez omitió pronunciarse a este respecto.

Como consecuencia de lo anterior, y en términos del artículo 90, fracción I de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se avoca al estudio del concepto de violación respectivo. En él, refiere que el criterio

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

apuntado en el párrafo anterior es aplicable al caso concreto. Lo anterior es infundado, pues tal y como se a aseverado en este fallo, el cambio del sistema de deducción de adquisiciones al de costo de ventas ha generado que las tesis y criterios que fueron emitidos en observancia de la normativa aplicable al sistema enunciado en primer lugar, no son aplicables para el sistema de deducción “costo de lo vendido”.

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

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

A juicio de esta Primera Sala, los argumentos de la parte quejosa son fundados, tal y como se detalla a continuación, pues con dicho artículo es claro que la legislación fiscal permite que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo que provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

Así, se concede el amparo para el efecto de que se permita al causante la actualización de dichos valores hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos.

En los puntos resolutivos:

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE y a MOTOR OIL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", relativo a disposiciones transitorias de la ley de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de los considerandos sexto y séptimo de esta ejecutoria.

TERCERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE y a MOTOR OIL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando séptimo de esta ejecutoria.

- Artículos impugnados:

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

> "Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:
>
> I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
>
> II. El costo de lo vendido".

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley".

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

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

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

"Artículo 45-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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

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

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

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

III. Costo identificado.

IV. Costo promedio.

V. Detallista.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio."

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

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.
>
> IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.
>
> V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.
>
> Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo".

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

[…]

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

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

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

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

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

c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

[TABLA]

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago".

- Tesis que se invocan:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA".

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

LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS.

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

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

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

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS.

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

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

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

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

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

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

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

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

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

clbohxkYlJc38h8X9paqFMSlGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

AMPARO EN REVISIÓN 1465/2005.
QUEJOSAS: LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRA.

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

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

V I S T O S para resolver los autos del expediente 1465/2005, relativo al amparo en revisión interpuesto por los representantes comunes de las quejosas, en contra de la sentencia dictada por el Juez Segundo de Distrito en el Estado de Aguascalientes; y,

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

PRIMERO. Demanda de amparo. Por escrito presentado el once de febrero de dos mil cinco ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Aguascalientes, Aguascalientes, Juan, Fernando y Alejandro, todos de apellidos Valdez Santacruz, el primero en representación de LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, y los dos últimos en representación de MOTOR OIL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, respectivamente, demandaron el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. Congreso de la Unión;
2. Presidente de la República;
3. Secretario de Gobernación; y
4. Director del Diario Oficial de la Federación.

ACTOS RECLAMADOS:

En el ámbito de sus respectivas competencias, se reclamó la discusión, aprobación, expedición, promulgación, 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, concretamente los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, 225 y Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.

La quejosa señaló como garantías constitucionales violadas en su perjuicio las contenidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; narró los antecedentes de los actos reclamados y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.[1]

SEGUNDO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Por razón de turno correspondió el conocimiento de la demanda al Juzgado Segundo de Distrito en Aguascalientes, Aguascalientes, cuyo titular, por acuerdo de fecha quince de febrero de dos mil cinco, la admitió y registró con el número 177/2005.[2]

[1] Según se desprende de las constancias que obran de la foja 31 a la 140 del cuaderno de amparo.
[2] El acuerdo respectivo obra en las fojas 173 y 174 del cuaderno de amparo.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el Juez celebró la audiencia constitucional el dos de junio de dos mil cinco, en la cual dictó la sentencia que terminó de engrosar el dos de agosto del mismo año, a través de la cual resolvió negar la protección constitucional a la parte quejosa.[3]

TERCERO. Interposición del recurso. Inconformes con lo anterior Fernando y Alejandro, ambos de apellidos Valdez Santacruz, en su carácter de representantes comunes de las quejosas interpusieron recurso de revisión mediante escrito presentado el dieciséis de agosto de dos mil cinco.

Por oficio 31258 de veintiséis del mismo mes y año, el Juez remitió al Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito el escrito de expresión de agravios, así como los autos del juicio de amparo.

CUARTO. Trámite del recurso ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por acuerdo de fecha veinticinco de agosto de dos mil cinco, la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, titular del órgano colegiado que conoció el recurso, lo admitió y registró con el número 319/2005 y previos los trámites de ley, el ocho de septiembre de dos mil cinco, el referido órgano colegiado dictó sentencia, por medio de la cual se declaró incompetente para conocer del recurso de revisión y ordenó la remisión de los autos a este Alto Tribunal.

QUINTO. Trámite del recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación Recibidos éstos, el Presidente de la Suprema

[3] Sentencia que se encuentra de la foja 425 a la 455 del cuaderno de amparo.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Corte de Justicia de la Nación, en proveído de fecha veintiséis de septiembre de dos mil cinco, admitió el recurso de revisión hecho valer formándose el toca de revisión 1465/2005; ordenó notificar a las autoridades responsables y al Procurador General de la República para que, en su caso, formulara el pedimento respectivo; asimismo, por conducto del citado auto, se reservó el trámite subsecuente, con fundamento en el Acuerdo 5/2001 de este Tribunal Pleno[4].

El Subsecretario General de Acuerdos de esta Suprema Corte hizo constar que el Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción no formuló pedimento alguno.[5]

Por auto de fecha veinte de junio de dos mil seis, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó se turnara el presente asunto a la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente. Posteriormente, el siete de febrero de dos mil siete, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó el returno del presente asunto al Ministro José Ramón Cossío Díaz, así como el envío de los autos a la Sala de adscripción del Ministro mencionado. Finalmente, en acuerdo de doce de febrero de dos mil siete, el Presidente de esta Primera Sala ordenó el avocamiento del presente asunto.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los

[4] Acuerdo que se encuentra en las fojas 45 y 46 del toca en que se actúa.
[5] Determinación que dio a conocer en la certificación que obra en la foja 54 del presente toca.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 47, en relación con los artículos 14 a 18, todos ellos del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día dieciocho de septiembre de dos mil seis; y conforme a lo previsto en el Punto Cuarto, en relación con el Tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio del año dos mil uno y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil cinco, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

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

SEGUNDO. Temporalidad. No se examinará la oportunidad en la presentación del recurso de revisión que se resuelve, toda vez que el Tribunal Colegiado que tuvo conocimiento del presente asunto determinó que fue presentado oportunamente.[6]

[6] Lo cual consta en la foja 44 del toca 319/2005.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

TERCERO. Problemática jurídica a resolver. Corresponde a esta Sala el análisis de los agravios vertidos por las recurrentes, tendentes a combatir la negativa del amparo, a fin de dilucidar si los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco 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", así como las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios de las garantías constitucionales de las que se duelen las recurrentes.

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

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

1. En primer término, debe atenderse a los planteamientos de la parte quejosa a través de los conceptos de violación aducidos en la demanda de garantías.

1.1. *En el primer concepto de violación, las quejosas señalan que las disposiciones legales impugnadas violentan el principio de*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

proporcionalidad tributaria en virtud de que ven afectada en sentido negativo su capacidad contributiva, ya que la deducción del costo de lo vendido podrá realizarse sólo hasta el momento en que ocurra la enajenación de las mercancías adquiridas con anterioridad, por lo que —según sostienen— no podrán considerar dentro del cálculo de sus deducciones, el monto correspondiente al costo de lo vendido que aún no ha enajenado, teniendo como consecuencia que se contribuya al gasto público sobre una base irreal, puesto que no se considerarán precisamente las adquisiciones de inventarios realizadas y se estará ante un acontecimiento futuro de realización incierta —la consecuente venta de la mercancía—.

1.2 *En el segundo concepto de violación, las quejosas aducen que los preceptos impugnados en su demanda de garantías resultan inconstitucionales en tanto que violentan el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que el legislador omitió definir los conceptos previstos en dichos numerales.*

En ese sentido, la parte quejosa manifiesta que del texto de los artículos impugnados puede ser observada la incorporación de expresiones y términos eminentemente subjetivos, genéricos y ambiguos, los cuales no se encuentran definidos por el legislador, lo que propicia —según advierte— que se le impida conocer todos los conceptos que inciden en la determinación de su situación tributaria y en la base del gravamen, dada la imposibilidad que enfrenta para calcular el costo de lo vendido deducible.

Los conceptos aludidos son los siguientes:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> *"Sistema de Costeo Absorbente"; "Costos Históricos"; "Costos Predeterminados"; "Sistema de Costeo Directo"; "Costo del Ejercicio"; "Producción en Proceso"; "Métodos de valuación de inventarios consistentes en: 1)primeras entradas, primeras salidas (PEPS); 2) últimas entradas, primeras salidas (UEPS); 3) costo identificado; 4) costo promedio, y 5) detallista; "Precio de Mercado"; "Precio de reposición", y "Valor de realización".*

Refiere además, que el legislador utiliza expresiones cuyo alcance o trascendencia responde a un sistema de valoración eminentemente subjetivo, como son las siguientes:

> *"Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación directa con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción"*
>
> *"Gastos directos de enajenación"*
>
> *"Por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización"*

Por último, las impetrantes de garantías señala que, independientemente de si los términos contables utilizados en la ley son o no del conocimiento general, es necesario analizar si éstos son del entendimiento ordinario del contribuyente y no de un perito contable o un perito en derecho.

***1.3.** En el tercer concepto de violación, las quejosas manifiestan que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta violenta en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que no incluye a la inflación como elemento a considerar en el sistema de costo de lo vendido.*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En ese sentido, refieren que dicho numeral impone una limitante para la utilización de la actualización por revaluación sobre los inventarios y del costo de lo vendido, obligando a determinar la base del impuesto a cubrir sin que se consideren los efectos inflacionarios, con lo que —afirman— no se ve reflejada la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que la imposibilidad de incluir dicho factor repercute en una base mayor a la que realmente se estaría constreñido en la especie.

1.4. *En el cuarto concepto de violación, las quejosas se duelen de la violación al principio de equidad tributaria por parte de los artículos 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Tercero del decreto legislativo reclamado, vigentes en dos mil cinco.*

En tal virtud, estiman que reciben un trato desigual en relación con los contribuyentes que tributan en el esquema que regula el régimen simplificado de las personas morales, así como el de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, puesto que a éstos no se les obliga a deducir hasta el momento en que ocurra la venta de la mercancía, sino que basta con que estén efectivamente erogadas las adquisiciones para poder realizar la deducción correspondiente.

Refieren que no puede ser una justificación válida, para otorgar un trato inequitativo, el que las personas morales tengan una carga administrativa distinta a las de las personas físicas con actividades empresariales; lo anterior, en razón de que la intención de la reforma que se llevó a cabo en diciembre de dos mil cuatro, respecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue dar a los contribuyentes personas

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

morales una simplificación administrativa que les permitiera determinar el impuesto de manera más sencilla.

Por último, aducen que no puede considerarse que la distinción entre sujetos que propicia la norma tildada de inconstitucional responda a un fin extrafiscal, pues de los trabajos legislativos que dieron origen, así como de la misma norma no se puede advertir tal situación.

***1.5.** En el concepto de violación quinto, la parte quejosa aduce la violación al principio de equidad tributaria por parte del artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que se refiere al trato diferenciado en relación con las empresas desarrolladoras inmobiliarias.*

Argumenta que se violenta el principio aludido puesto que dicho numeral establece una opción de deducción del costo de adquisición de los bienes que enajenan personas que se encuentran en igualdad de circunstancias en relación con las quejosas.

Por ende —señala—, se establece un trato diverso entre sujetos que en opinión de la parte quejosa, poseen características idénticas; ya que a las personas dedicadas a la construcción, se les permite efectuar una deducción del costo de adquisición de los predios en el mismo ejercicio en que éstos sean adquiridos, sin obligarles a realizarla hasta el momento en que sean enajenados, tal y como sucede —según la quejosa— en el presente caso.

En ese contexto, establece que se violenta el principio tributario en comento, puesto que se concede un privilegio a personas que se

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

encuentran en igualdad de circunstancias, pues incluso, tanto las personas dedicadas a la construcción, como la propia quejosa, tributan en el mismo esquema —ambas se encuentran contempladas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta—.

1.6. *En el sexto concepto de violación las quejosas señalan la inconstitucionalidad de los artículos 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como del artículo Tercero del decreto legislativo impugnado, por tener su origen —según se afirma— en un proceso legislativo viciado.*

En este sentido, aducen que dichos numerales son violatorios de los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal, en relación con la iniciativa mediante la cual se adicionaron a la Ley del Impuesto sobre la Renta los dispositivos que se reclaman, la cual presenta inconsistencias que permiten considerar la existencia de una violación al proceso legislativo, en virtud de que —señalan— la iniciativa en cuestión omite cumplir con diversas obligaciones que le fueron impuestas al ejecutivo mediante el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal de dos mil cuatro —relacionadas con la obligación del Ejecutivo Federal de incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada medida propuesta, así como la base de datos y la metodología utilizada para calcular dichos impactos—.

1.7. *En el séptimo concepto de violación, la parte quejosa argumenta la violación a la garantía de destino al gasto público por parte del Presupuesto de Egresos de la Federación para dos mil cinco, el cual —según lo afirma— violentó el proceso legislativo al incumplir con lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, constitucional.*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En ese contexto, destaca que el Presupuesto de Egresos de la Federación no fue aprobado a más tardar el quince de noviembre del año anterior al de su vigencia, tal y como lo dispone el numeral constitucional de referencia, por lo que —en su opinión—debe considerarse violatorio de la Constitución Federal.

1.8. *En el octavo concepto de violación, se reclama la inconstitucionalidad de las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo impugnado, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria puesto que dichas disposiciones obligan a tributar sobre algo que —en su consideración— no es ingreso.*

En ese sentido, refieren que los preceptos combatidos no permiten deducir dentro del costo de lo vendido, el inventario con que se cuenta al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pero —continúa— establecen la opción de acumular como utilidad el valor del inventario a fin de que éste sea incluido en la deducción. Afirman que esa cantidad no puede ser considerada como objeto del impuesto, es decir, como ingreso, sino que los inventarios constituyen un activo que forma parte del patrimonio del contribuyente y, si lo que se grava es el ingreso, resulta injustificable pretender que el sujeto pasivo tribute con una cantidad superior por el hecho de tener un inventario que no refleja una mayor capacidad contributiva.

En ese contexto, las quejosas manifiestan que el indicador de capacidad contributiva del gravamen no es la mera obtención de ingresos, sino que resulta necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, por lo que la mecánica establecida en los preceptos impugnados, grava una capacidad contributiva que resulta irreal al incluirse en ella el valor

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

bruto del inventario, sin que la detentación del mismo genere un incremento en su haber patrimonial.

Por último, la parte quejosa señala que la protección constitucional versaría en el sentido de que pueda realizar la deducción del inventario con el que contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin obligársele a acumular el valor del inventario como utilidad neta y, asimismo, que se dejen a salvo las pérdidas aplicadas en contra del inventario base para que puedan ser consideradas con posterioridad.

1.9. *En el noveno concepto de violación, las impetrantes argumentan sobre la inconstitucionalidad de la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios, pues — a su juicio — resulta violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.*

Aducen que, en la tabla de referencia, el aumento en una unidad del índice promedio de rotación de inventarios provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, con lo que se incrementa la tasa conforme a la cual se acumularán los inventarios, lo que eleva el monto del impuesto en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable.

Por lo anterior, sostienen que la tabla no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ni otorga un trato igual a los que realizan el mismo hecho imponible, ya que cuando se rebasa en una unidad el límite establecido de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, resulta un aumento considerable a pagar respecto del monto del impuesto.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

1.10. *En el décimo concepto de violación, la parte quejosa aduce la violación al principio de irretroactividad de las leyes, en relación con las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero impugnado, en virtud de que las mismas pretenden establecer la obligación de determinar el inventario base al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro utilizando el método de valuación de primeras entradas primeras salidas, siendo que, con anterioridad a la vigencia de dichos numerales, no existía exigencia legal para valuar los inventarios base al cierre de cada ejercicio, ni mucho menos para hacerlo con un método en específico.*

Asimismo las empresas quejosas sostienen la violación al mencionado principio constitucional, dado que el mecanismo opcional las conminaría a revertir la deducción que se había tomado bajo la vigencia de la ley anterior.

1.11. *En el concepto de violación señalado como décimo segundo, las quejosas argumentan la violación a la garantía de legalidad tributaria en virtud de que —según lo sostienen— la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo impugnado para el ejercicio fiscal dos mil cinco de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a las quejosas a acumular el inventario con que contaban al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en caso de que se opte por hacerlo deducible.*

En tal virtud, las impetrantes de garantías manifiestan que la disposición de referencia resulta violatoria del principio de legalidad en virtud de que no define el concepto de "acumular" a fin de que pueda ser disminuido el inventario con el que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, teniendo como consecuencia la

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

imposibilidad de tomar la opción establecida en el numeral tachado de inconstitucional.

Señalan que, aun en el supuesto de que al término "acumular" se le otorgue el significado de sumar o adicionar, surgen las siguientes cuestiones: ¿el inventario deberá de acumularse a sus pérdidas?, ¿se debe sumar el inventario a los ingresos obtenidos en el ejercicio?, ¿se debe adicionar el inventario al monto de las deducciones autorizadas? Refieren que las cuestiones señaladas dan nota de la inseguridad que provoca la falta de determinación del vocablo señalado, lo que redunda en la inconstitucionalidad del precepto impugnado.

1.12. *En el concepto de violación denominado décimo tercero, las quejosas afirman la inconstitucionalidad de la fracción V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado en relación con el índice promedio de rotación de inventarios, en virtud de que se violenta el principio de equidad tributaria.*

La violación al principio aludido por parte del numeral reclamado se actualiza, puesto que —según lo manifiesta— la pone en desventaja en relación con otros contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de haber optado por deducir sus inventarios en el costo de lo vendido, es decir, contribuyentes de características similares y que dependiendo de los bienes que enajenan pueden estar en un rango mayor o menos de acumulación de ingresos.

En ese sentido, la parte quejosa manifiesta que el numeral impugnado resulta inconstitucional puesto que establece una diferenciación en los porcentajes y plazos en los que se deberá de acumular el inventario a deducir, sin tomar en cuenta la distinción

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

entre contribuyentes que no cuentan con la misma capacidad para enajenar —por un lado, los que enajenan en gran volumen y, por otro, aquellos que tienen dificultad en la colocación de sus productos en el mercado— en razón de que al existir un mayor índice de rotación de inventarios, es menor el plazo que se le concede al contribuyente para efectuar la acumulación.

1.13. *En el último concepto de violación, denominado décimo cuarto, las impetrantes de garantías aducen la inconstitucionalidad de las fracciones IV y V del artículo tercero por la supuesta violación al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.*

Refieren que, tal y como acontece con los artículos transitorios que fueron declarados inconstitucionales por la Suprema Corte, las porciones normativas reclamadas condicionan la posibilidad de amortizar el costo de lo vendido proveniente de la adquisición de mercancías de mil novecientos ochenta y seis al hecho de que el contribuyente ejerza la opción de pagar dentro de los pagos provisionales el valor del inventario acumulable determinado de conformidad con el sistema contemplado en la fracción V, cuando lo constitucionalmente válido debió haber sido el permitir a los contribuyentes que contaran con un saldo pendiente de deducir, el facultarlos para deducirlo de la base imponible del tributo sin necesidad de que tuvieran que ejercer la opción contenida en la fracción IV, del artículo Tercero transitorio de la norma impugnada.

Señalan que, aunque el contribuyente cuente con un saldo pendiente de deducir, no podrá aplicar el monto correspondiente mientras no ejerza la opción contenida en la fracción IV, lo que es del

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

todo inconstitucional, ya que dicho condicionamiento violenta en detrimento de las quejosas el principio de proporcionalidad, habida cuenta que se desconoce su verdadera capacidad contributiva, dado que cuentan con un saldo pendiente de amortización que resulta indispensable aplicar contra la base del impuesto y no dentro de la integración del inventario acumulable, en razón de que solamente de esa forma podría reconocerse la injustificada capacidad contributiva que en su momento se les atribuyó a través de la imposibilidad de incluir en la base del impuesto dicho costo de lo vendido.

Asimismo mencionan que, si bien el objeto gravable del impuesto que se analiza lo constituyen los ingresos y no las utilidades, son éstas las que conforman la basa gravable a la que debe aplicarse la tasa para calcular el monto del impuesto a pagar, de lo que deriva que el indicador de capacidad contributiva en el gravamen de que se trata, no lo sea la mera obtención de ingresos sino que es necesario que los mismos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

En atención a las consideraciones anteriores, las fracciones IV y V del artículo Tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad tributaria en la medida en que no permite a los contribuyentes tomar en consideración en el mismo periodo de causación, los elementos que inciden positiva y negativamente en la base del impuesto, debiendo acumularse a ésta el ingreso obtenido, sin deducción alguna, ya que para poder deducir el costo respectivo tendrán necesariamente que ejercer la opción de acumular el valor de su inventario, lo que se traduce en un desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Por tanto, si bien el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos y no las utilidades, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria el que el sistema para determinar la base gravable únicamente tome en cuenta los ingresos, sin permitir las deducciones correspondientes, en virtud de que la base gravable se obtiene acumulando la totalidad de los ingresos objeto del gravamen y restando las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir sobre la renta o incremento real en el haber patrimonial del contribuyente.

2. En segundo lugar, se sintetizan los argumentos utilizados por el Juez de Distrito en la sentencia recurrida, en la que negó la protección constitucional.

2.1. *En relación con la procedencia del juicio de garantías, el A quo analiza las causales de improcedencia aducidas por las autoridades responsables —previstas por el artículo 73 de la Ley de Amparo, en sus fracciones V, VI y XVIII, esta última en relación tanto con el artículo 80, como con la fracción V del artículo 116, del mismo ordenamiento—, las cuales estima infundadas, señalando adicionalmente que no aprecia oficiosamente la actualización de alguna causal diversa.*

En primer lugar, refiere que contrario a lo sostenido tanto por el Poder Ejecutivo, como por el Senado de la República, sí está acreditado el acto de aplicación de las normas tildadas de inconstitucionales, pues se adjuntó el "recibo bancario de pago de contribuciones federales" emitido vía internet, por la institución bancaria Santander Serfín (foja 157); consecuentemente, al quedar

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

demostrada no sólo la existencia del acto de aplicación sino su vinculación con la parte quejosa —Tienda de Don Juan, Sociedad Anónima de Capital Variable— también se demuestra su interés jurídico para impugnar las normas tributarias indicadas.

Por lo que hace al argumento del Presidente de la República en relación a que en el caso se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo, en relación con el diverso 80 de la misma norma, el Juez Federal considera que si bien es cierto que, de apreciarse fundado el argumento de proporcionalidad hecho valer, los efectos del amparo no podrían concretarse en razón de que la probable concesión del amparo no sería autorizar que se tributara con base en una legislación que no es vigente —como podría acontecer en el caso—; sin embargo, toda vez que se hacen valer conceptos de violación relacionados con el principio de igualdad, de estimarse fundados esos argumentos, el efecto de amparo sí podría concretarse, pues se permitiría al contribuyente para que tributara en un plano de igualdad respecto de su similar.

Por último, el Juez considera que no se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con la fracción V del artículo 116 del propio cuerpo normativo, toda vez que la parte quejosa sí expresa cuál es la lesión o agravio que estima le infringen las normas tildadas de inconstitucionales.

***2.2.** Posteriormente, procede al estudio de los conceptos de violación segundo y décimo primero —éste último identificado como décimo segundo en la demanda de garantías— los cuales se*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

encuentran encaminados a acreditar la violación a la garantía de legalidad tributaria.

Previo análisis del principio de legalidad, el Juez de Distrito señala que no se vulnera dicha principo por el hecho de que en los preceptos impugnados se mencione la obligación de usar determinadas técnicas o expresiones especializadas en materia de contabilidad, pues la función del legislador no es determinar el contenido y alcance de las mismas como si se tratase de un diccionario, sino sólo tomar en cuenta sus resultados a fin de establecer la situación fiscal del sujeto pasivo, además de que dichos conceptos se encuentran al alcance del contribuyente.

En esta línea, el A quo apoya su argumento citando la tesis aislada P.LXXXVIII/98, cuyo rubro es el siguiente: "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."

***2.3** Enseguida, el Juez de Distrito se avoca al estudio de los conceptos de violación identificados como primero, tercero, octavo y décimo tercero, relacionados con el principio de proporcionalidad tributaria.*

Sostiene la imposibilidad de otorgarle efectos al amparo, en relación con los fines restitutorios del mismo, en razón de que, incluso, podría traerle consecuencias negativas a las peticionarias de amparo, esto es, que no pudieran realizar la deducción autorizada en los

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

preceptos impugnados.

Continuando con el argumento de las quejosas en el que aducen la violación al principio examinado, en virtud de lo previsto por el artículo 29 fracción II, de la ley en estudio, señalando que de otorgarse el amparo, los efectos no serían la desvinculación del pago del impuesto, sino de la deducción permitida en la fracción referida y, aseverando también, que no podría ser jurídicamente sostenible lo señalado por las quejosas en el sentido de que, de ser otorgado el amparo, el efecto fuese para que se les aplicaran las normas que estuvieron vigentes con anterioridad al sistema de costo de ventas, pues dicha normativa es inexistente y la concesión del amparo no podría tener como efecto la aplicación de una norma derogada.

Por ende, el A quo determina que resulta ocioso el análisis de dichos argumentos en virtud de que no tiene fin práctico alguno, declarándolos en consecuencia como inoperantes.

El Juez apoya las anteriores consideraciones en la tesis emitida por la Segunda Sala de esta Suprema Corte, cuyo rubro es: "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES. DEBEN DECLARARSE ASÍ Y NEGAR EL AMPARO, CUANDO DE CONCEDERSE ÉSTE, SE CAUSEN PERJUICIOS AL QUEJOSO".

***2.4.** Posteriormente, el Juez de Distrito analiza los argumentos de las quejosas relacionados con la supuesta violación al principio de equidad en materia tributaria, los cuales estima infundados en atención a lo siguiente.*

En relación con el cuarto concepto de violación, el A quo

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

sostiene que no se violenta el principio aludido por el hecho de que las personas físicas, de acuerdo con el artículo 123, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí puedan realizar las deducciones de las adquisiciones y, contrariamente, las personas morales no puedan hacer este tipo de deducción en virtud de la fracción II del artículo 29 de la multicitada ley.

Al respecto, considera que al establecerse un trato diferencial entre personas físicas y morales, respecto del pago del impuesto sobre la renta, el legislador consideró dicha distinción en virtud de que las primeras —personas físicas que obtienen ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales— tienen una menor capacidad económica y administrativa, por lo que se encuentra justificado el hecho de que el legislador pueda crear categorías o clasificaciones de contribuyentes —y con ello tratos diferentes—, sin propiciarse discriminaciones y desigualdades.

Apoya lo anterior, con los criterios jurisprudenciales sostenidos por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte, cuyos rubros son los siguientes: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", y "EQUIDAD TRIBUTARUA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES."

Asimismo, asienta su postura en lo que toca al argumento de parte quejosa que se refiere a la existencia de un trato distinto en relación con los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, señalando que dicho argumento deviene infundado en virtud de que las razones para establecer un tratamiento distinto obedecen a fines extrafiscales —

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

atendiendo a la naturaleza de los contribuyentes dedicados a tales actividades— los cuales deben estar plasmados en la Ley o en su exposición de motivos y dictámenes y, de tal forma, el Juez A quo advierte que de la exposición de motivos se desprende que dicha distinción se acredita puesto que esas empresas son importantes generadoras de inversión y de empleos en nuestro país.

Sustenta el criterio referido con las tesis aislada y jurisprudencial, emitidas por la Primera Sala y el Tribunal Pleno de la Suprema Corte, respectivamente, cuyos rubros son los siguientes: "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS", e "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".

Por último, en relación con el décimo tercer concepto de violación, identificado por el A quo como décimo primero —relacionado con el plazo para diferir la acumulación del inventarios según los porcentajes de rotación y conforme a la tabla señalada en los preceptos impugnados— el Juez señala que no existe inequidad, ya que la mecánica para la determinación de los ejercicios fiscales en los cuales se deberá acumular el inventario que resulte al final de dos mil cuatro, —ajustada al índice de rotación de inventarios— manifiesta una categoría distinta entre los contribuyentes que consideró el legislador para otorgar tiempo diverso para la deducción del inventario acumulable sin violentar el principio aludido.

En cuanto a lo argumentado en el noveno concepto de violación, en el sentido de que se actualiza una violación al principio de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

proporcionalidad tributaria por parte de la fracción V del artículo Tercero del decreto impugnado, porque en ésta se establecen rangos que pueden dar origen a que un contribuyente con escasa capacidad contributiva, ocasionada por la falta de ingresos ante la imposibilidad de enajenar sus productos, llegue a pagar un veinticinco por ciento del valor total del inventario a deducir durante un año, mientras que una persona moral que tenga mayores ingresos por el volumen de ventas que efectúa, estaría en aptitud de pagar una proporción menor al cinco por ciento de dicho inventario, el A quo sostiene que dichas consideraciones devienen infundadas en virtud de que se parte de una incorrecta interpretación de la mecánica establecida en dicha fracción, pues lo ahí dispuesto es que, quien durante un año venda su inventario o lo rote más de quince veces, podrá deducir en cuatro años un porcentaje de veinticinco por ciento, por cada uno, del inventario acumulado al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, y así sucesivamente, hasta llegar a quienes únicamente roten su inventario una ocasión en el año, los que harán la disminución en un lapso de doce años, lo que resulta inverso a lo aseverado por la parte quejosa, ya que no es quien tenga menor posibilidad de vender su producto, quien disminuya el veinticinco por ciento señalado, sino que por el contrario, es quien más veces enajene el mismo, el que podrá hacer esa deducción; además la premisa de que ello trae como consecuencia que se pague alguna cantidad, tampoco es correcta, en razón de que la norma en forma alguna habla de la realización de un pago por parte del contribuyente, sino de una deducción de la base gravable, que atiende al costo de lo vendido conforme se enajene la mercancía de una persona moral.

En atención a lo anterior, estima que la jurisprudencia citada por la parte quejosa de rubro: "IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA EL CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS", no es aplicable al caso, pues en ésta se dilucida sobre contribuciones que habrán de pagarse y la mecánica que debe operar para el cálculo de su monto, a través de tablas que establecen rangos y tarifas para ello, supuesto distinto del contenido en la norma impugnada.

***2.5.** En lo referente al sexto concepto de violación vertido por las quejosas, en el sentido de que en el proceso legislativo que dio origen a las normas impugnadas no se observó lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil cuatro, en cuanto a que toda iniciativa en materia fiscal debe contener en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como la base de datos y metodología utilizada para ello, el juez sostiene que deviene infundado en virtud de que —en su opinión— no existe por parte del ejecutivo, al momento de emitir la iniciativa correspondiente, una intención de recaudar un monto superior al que se venía haciendo con las legislaciones pasadas o una modificación en la tasa que sugiriera un incremento del impuesto, por lo que el ejecutivo no estaba obligado a justificar el impacto recaudatorio, pues la esencia de la propuesta del ejecutivo era simplificar la carga administrativa de los contribuyentes.*

Por otro lado, en lo referente a lo sostenido por las quejosas en relación con el presupuesto de egresos para dos mil cinco y la fecha

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de aprobación del mismo —posterior a la fecha límite establecida en la Constitución—, el A quo señaló que devienen infundadas dichas precisiones en razón de que esa circunstancia no le resta validez al presupuesto, pues, según de desprende de la interpretación de todo el sistema constitucional, se hace prioritaria la aprobación e instrumentación del presupuesto, en virtud de las obligaciones legales y servicios públicos que tiene el Estado a su cargo.

2.6. *Por último, en el concepto de violación identificado en la demanda de amparo como décimo, en el que se argumenta que la norma impugnada viola el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 constitucional, pues no se permite que se den las consecuencias que estaban previstas en un hecho que se generó durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable en dos mil cuatro, el A quo establece que las impetrantes de garantías parten de una apreciación errónea de la realidad puesto que se sigue conservando a favor del particular el derecho adquirido que tenía con la legislación vigente en dos mil cuatro, por lo que las pérdidas fiscales —incluyendo las de dos mil cinco—, podrán seguirse prorrateando en contra de la utilidad fiscal en los diez ejercicios siguientes.*

3. Los razonamientos de la recurrente, encaminados a combatir la negativa del amparo, son los que se sintetizan a continuación.

3.1. *Por conducto del primer agravio, la recurrente combate la resolución del Juez sosteniendo —a su juicio— la existencia de una indebida fundamentación y motivación de la sentencia recurrida y el carácter genérico con el que actuó el Juez de Distrito al sostener la negativa del amparo.*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

3.2. *En el segundo agravio, la recurrente señala que la sentencia reclamada viola en su perjuicio los artículos 77, fracción I y 79 de la Ley de Amparo, al considerar que no existe violación alguna a la garantía de legalidad en materia tributaria por parte de las normas tildadas de inconstitucionales.*

En ese sentido, la recurrente estima que la sentencia deviene incongruente ya que de la misma se desprende el reconocimiento que hace el A quo en relación con la indefinición de conceptos y el uso de expresiones ambiguas, señalados en la demanda de garantías, y sin realizar una verdadera confronta de la norma tildada inconstitucional con los argumentos que se expusieron para ese fin, señala que las expresiones y conceptos utilizados en las normas no pueden ser definidos a detalle, sin embargo, no señaló el fundamento legal o constitucional en que apoya su razonamiento, por lo que se actualiza —a su juicio— una clara violación al artículo 77, fracción I de la Ley de Amparo.

Asevera que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las disposiciones de la Sección III del Capítulo II del Título II de ese ordenamiento, son violatorios de la garantía de legalidad al no establecer cuál es el costo que podrá ser deducido por los causantes.

Estima que el Juez debió haber determinado el alcance de la norma impugnada, pues precisamente esa falta de significado es lo que produce inseguridad jurídica, y ese fue el motivo de acceder al juicio constitucional, por lo que hace a este aspecto.

Posteriormente la recurrente sostiene que, respecto del

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

planteamiento del juez, referente a que el legislador no se encontraba obligado a definir como si formulara un diccionario, el término "acumular", de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplica a los ingresos y no a los inventarios, por lo que el aludido vocablo carece de sentido en el contexto normativo dado y resultaba necesario el que el juzgador se pronunciara a este respecto en la resolución que ahora se combate.

De igual forma, sostiene que resulta infundado lo que afirma el A quo en el sentido de que el conocimiento y alcance de los sistemas, conceptos y técnicas contables se encuentran al alcance de cualquier contribuyente y, de tal forma, afirma que esta aseveración resulta ser genérica y carente de soporte legal alguno.

Por último, en el presente agravio, la recurrente señala que no puede ser aplicada la tesis P.LXXXVIII/98, puesto que deriva del estudio constitucional que el Tribunal Pleno realizó del impuesto al activo, el cual difiere en gran medida de la situación acaecida en la especie.

En atención a lo expuesto, la parte recurrente alega que se actualiza una violación a lo previsto en los artículos 77, fracción I y 79 de la Ley de Amparo, pues se fijó indebidamente la litis planteada y, por tanto, resulta incongruente la resolución que ahora se combate.

***3.3.** En el tercer agravio, la recurrente establece la indebida fundamentación y motivación de la sentencia reclamada en relación con los razonamientos expuestos por el Juez Federal respecto del tema de proporcionalidad tributaria hecho valer por la parte quejosa.*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En ese contexto, la recurrente aduce que la consideraciones de la sentencia —referente a los efectos de la concesión del amparo— resulta incorrecta, ya que, contrario a lo aseverado en la sentencia recurrida, sí es posible materializar los efectos del amparo y éste tendría que ser la desincorporación de la obligación de acumular inventarios o la permisión para deducir sin las exigencias, requisitos o extremos que a su juicio considera inconstitucionales, con lo que se atendería a su real capacidad contributiva.

De tal forma, la parte recurrente sostiene que de otorgarse el amparo, en relación con el artículo Tercero, fracciones IV, V y IX, del decreto reclamado, el efecto sería que pudiera incluir el inventario con que contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin acumular un ingreso irreal como lo es la tenencia del inventario.

En este sentido, estima que, con los argumentos anteriores se dejaron de atender las pretensiones planteadas en la demanda de garantías referentes a que la deducción del costo de ventas se difiere hasta el momento de la enajenación, la cual podría no verificarse nunca, con lo que se impide reflejar la verdadera capacidad contributiva.

Asimismo, —señala la recurrente— el Juez de Distrito dejó de estudiar lo argumentado en relación con el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual no permite considerar los efectos inflacionarios en el sistema de costo de lo vendido.

Por último, sostiene que, sobre la forma en que discrecionalmente y sin justificación, el legislador configuró la tabla de acumulación de inventarios, cuestión planteada en la demanda de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

garantías, tampoco fue respondida en la resolución que ahora se reclama. En consonancia con lo anterior, estima que la resolución que ahora se recurre viola los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, al encontrarse indebidamente fundada y motivada.

***3.4.** En el cuarto agravio, las impetrantes de garantías argumentan en contra de lo aseverado en la sentencia en relación con el principio de equidad tributaria.*

En ese sentido, la parte recurrente manifiesta, por un lado, que el juez no estudia el tema en torno a la distinción entre personas del régimen simplificado y la propia quejosa, y por otro, que carece de justificación el trato diferenciado entre personas físicas con actividades empresariales y personas morales, ya que a éstas últimas, el diferimiento del momento de la deducción no les representa beneficio alguno ni tampoco lo considera como reconocimiento de las distintas capacidades económicas de ambos sujetos.

Argumentó que de la propia iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo, respecto de las normas impugnadas, se advierte que la razón de la misma fue dar a los contribuyentes con características similares a las de la quejosa, una simplificación administrativa que le permita determinar el impuesto de manera más sencilla; refiere que, si en el proceso legislativo se reconoce esa circunstancia y, consecuentemente, la simplificación administrativa implica que se contribuya en una situación similar a los sujetos al Régimen Simplificado de las Personas Morales y a las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, no es válida la distinción que se hace, en la propia ley, lo que entraña una violación al principio de equidad, además señaló que en la exposición de motivos no existe

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

una justificación para la diferenciación de trato que se reclamó.

Por otro lado, sostiene que no son suficientes los razonamientos del Juez de Distrito en relación con la distinción entre los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y la propia recurrente, al establecer condiciones distintas entre contribuyentes.

Asimismo, señala que el A quo no da razonamientos jurídicos que sostengan su postura en relación con la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios y el índice de rotación respectivo, previstos en la fracción V del artículo Tercero de las normas tildadas de inconstitucionales, pues solamente se limita a ejemplificar en ese renglón y, en ese sentido —sostiene la recurrente—, la tabla en comento resulta inequitativa en virtud de que se trata distintamente a quienes realizan el mismo hecho imponible y desproporcional, pues no atiende a la verdadera capacidad contributiva, cuando al rebasar en una unidad el límite establecido de un rango y quedar en el siguiente, resulta un aumento en el porcentaje de inventarios y con ello una cantidad mayor a enterar.

Señaló que, la fracción V del numeral tercero transitorio de la norma impugnada es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el índice de rotación de los inventarios no se determina en función de la obtención de ingresos o su falta, ni tampoco la enajenación de los productos depende del flujo de ingresos.

En esa tesitura, la recurrente señala que los criterios relativos al salto de rango son aplicables puesto que la tabla efectivamente prevé

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

una serie de rangos en los que se ubicará dependiendo del promedio de rotación de inventarios registrados.

3.5. *En el quinto agravio, las recurrentes enderezan argumentos en contra de lo señalado por el Juez de Distrito en relación con la violación sostenida en la demanda de garantías en cuanto al proceso legislativo del que derivaron las reformas de los preceptos impugnados.*

En ese contexto, las impetrantes de garantías afirman que en virtud de lo manifestado por el A quo en cuanto a que la iniciativa de reformas no tenía por objeto incrementar la recaudación fiscal, se evidencia la clara violación al proceso legislativo, puesto que de ello se deriva entonces que dichas reformas carecían de razón de ser, señaló que aun cuando ese elemento no fuera determinante para la validez de la norma, tampoco se cumplió con la obligación de otorgar certidumbre jurídica a los gobernados, de hacer más sencillo el pago de impuestos, ni se da estabilidad a esta contribución, en virtud de que no se garantiza de forma alguna que este tratamiento fiscal vaya a permanecer en nuestro sistema tributario, consideraciones respecto de las cuales omitió pronunciarse el Juzgador de Distrito.

Señala que el Juzgador perdió de vista que cualquier violación actualizada durante el procedimiento legislativo incide necesariamente en perjuicio de las garantías constitucionales del individuo; en esa misma línea, la parte recurrente estima que, contrario a lo sostenido por el A quo, con anterioridad a las iniciativas de reforma debían llevarse diversos estudios preliminares de carácter económico y financiero, tal y como lo dispone el artículo 37 de la Ley de Ingresos.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Al tenor de las consideraciones anteriores, señaló que la sentencia reclamada viola los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo.

3.6. *En el sexto agravio, las impetrantes de garantías argumentan en contra de lo sostenido por el A quo en relación a que si el Presupuesto de Egresos de la Federación se aprobó con posterioridad a la fecha prevista en la propia Constitución para ello, no lo hace inválido, dada la trascendencia del mismo y a que no se pueden reconducir los gastos conforme al presupuesto anterior, por lo que la fecha dispuesta en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, es superable.*

De tal forma, arguye que los razonamientos del Juez en esta línea carecen de fundamento legal alguno, además de que la fracción IV del artículo 74 constitucional, no prevé la posibilidad que manifiesta el A quo en cuanto a que puede ser superada la fecha en la que se aprueba el presupuesto en comento, por lo que la interpretación del Juzgador Federal implicaría que un juez puede hacer nugatoria una disposición constitucional.

3.7. *En el séptimo agravio, la parte recurrente establece la incongruencia de la sentencia en cuanto a lo sostenido respecto de la violación al principio de irretroactividad manifestada en la demanda de garantías.*

En ese contexto, señala que el A quo no atendió lo argüido en los conceptos de violación en cuanto a que la obligación de acumular inventarios resulta ser retroactiva puesto que dicha acumulación se verifica respecto de los inventarios obtenidos al treinta y uno de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

diciembre de dos mil cuatro, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de los preceptos tributarios combatidos y, por otro lado, señala que en la demanda de amparo no se quejó de la pérdida del derecho a deducir sus pérdidas fiscales, motivo por el cual —a su juicio— deviene incongruente la sentencia recurrida.

***3.8.** En el último agravio, las impetrantes de garantías sostienen la contravención de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, por parte del A quo, en el sentido de que en la sentencia recurrida se omitió aplicar la jurisprudencia número 2a. /J.93/2003, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es el siguiente: "RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1° DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."*

En ese sentido, la parte recurrente endereza argumentos en contra de los criterios jurisprudenciales invocados por el Juez de Distrito, señalando que no procede la aplicación de los mismos en virtud de que —a su juicio— no se actualizaban en el presente asunto.

Señala, a manera de ejemplo de lo anterior, que la tesis de rubro: "ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS", se refiere a que, en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Activo se efectuara una remisión expresa a los principios de contabilidad generalmente aceptados; y en la resolución que se

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

recurre, se aplicó a lo siguiente: que en las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero impugnado, no se contiene remisión alguna y ni siquiera mención a los principios de contabilidad generalmente aceptados, ni tampoco a técnica de contabilidad alguna.

Asimismo, que al emitir la resolución que ahora se combate, procedió en contravención con las tesis siguientes: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN", "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE" (tesis jurisprudenciales emitidas por el Tribunal Pleno y la Segunda Sala, respectivamente); "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN"; "SENTENCIA INCONGRUENTE. ES AQUELLA QUE INTRODUCE CUESTIONES AJENAS A LA LITIS PLANTEADA O A LOS AGRAVIOS EXPRESADOS EN LA APELACIÓN"; "PRINCIPIO DE CONGRUENCIA. QUE DEBE PREVALECER EN TODA LA RESOLUCIÓN JUDICIAL"; "SENTENCIA INCONGRUENTE. ES AQUELLA QUE INTRODUCE CUESTIONES AJENAS A LA LITIS PLANTEADA O A LOS AGRAVIOS EXPRESADOS EN LA APELACIÓN"; "LITIS, SU DELIMITACIÓN PUEDE CAUSAR AGRAVIO CUANDO DA LUGAR A UN LAUDO O RESOLUCIÓN INCONGRUENTE" (tesis emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito).

4. Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, determinó su incompetencia para conocer del recurso hecho valer y ordenó la remisión de los autos a esta Suprema Corte a fin de que se resolviera el problema de constitucionalidad planteado.

QUINTO. Precisión en cuanto al acto reclamado. A fin de tener una mayor comprensión respecto de lo que se habrá de resolver

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

en el presente asunto, es necesario precisar el acto reclamado relacionado con el agravio que establece la parte quejosa al argumentar que resultan inconstitucionales las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto impugnado, en virtud de que se condiciona la deducción del costo de lo vendido de los inventarios correspondientes a las existencias que se tenían, en el cambio de sistema de deducción que operó en el año de mil novecientos ochenta y seis —es decir, cuando originalmente se sustituyó el costo de ventas, por la deducción de adquisiciones—, al hecho de que la incluya dentro del cálculo del inventario acumulable.

En ese sentido, cabe hacer la aclaración en cuanto a que una de las quejosas —Motor Oil, Sociedad Anónima de Capital Variable— es una sociedad cuya constitución se originó en mil novecientos noventa y siete —tal y como se desprende del acta constitutiva—[7], por lo que resulta necesario señalar que el argumentó referido con antelación y que en la demanda de amparo se menciona como décimo cuarto, solamente puede ser atribuible a La Tienda de Don Juan, Sociedad Anónima de Capital Variable.

SEXTO. Estudio del asunto. Los agravios hechos valer por la parte quejosa son infundados en algunos casos, fundado en otro aspecto e inoperantes en el resto. En aras de fundar la anterior precisión y dado el sentido que regirá el presenta fallo, resulta necesario dividir el estudio de constitucionalidad de las normas impugnadas en los siguientes tópicos: I. Sistema optativo de transición, y II. Régimen ordinario de deducción.

[7] Documento constitutivo que obra a fojas de la 165 a la 171 del cuaderno de amparo.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

I. Sistema optativo de transición. Respecto del sistema optativo de transición, esto es, los supuestos contenidos en las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo que contiene la reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, la parte quejosa recurrente formuló los siguientes agravios:

a) La recurrente sostiene que, contrario a lo considerado por el Juez, en el sentido de que el legislador no se encontraba obligado a definir como si formulara un diccionario, el término "acumular", de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta; ello es aplicable a los ingresos mas no a los inventarios, por lo que el término aludido carece de sentido en el contexto normativo dado y resultaba necesario el que el Juzgador Constitucional se pronunciara a este respecto en la resolución que ahora se combate.

b) En un segundo motivo de disenso, en relación con las normas del sistema optativo de transición, la recurrente sostiene que las consideraciones de la sentencia —referente a los efectos de la concesión del amparo— son incorrectas, ya que sí es posible materializar los efectos del amparo y el efecto que tendría dicha concesión sería la desincorporación de la obligación de acumular inventarios o el permitirle deducir sin las exigencias, requisitos o extremos que a su juicio considera inconstitucionales, con lo que se atendería a su real capacidad contributiva.

En este sentido, asevera que de otorgarse el amparo, en relación con el artículo Tercero, fracciones IV, V y IX, el efecto sería que pudiera incluir el inventario con que contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin acumular un ingreso irreal como lo es

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

la tenencia del inventario.

c) Refiere que, sobre la forma en que discrecionalmente y sin justificación, el legislador configuró la tabla de acumulación de inventarios, cuestión planteada en la demanda de garantías, tampoco fue respondida en la resolución que ahora se reclama. En consonancia con lo anterior, estima que la resolución que ahora se recurre viola los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, al encontrarse indebidamente fundada y motivada.

d) Sostiene que el A quo no da razonamientos jurídicos que sostengan su postura en relación con la tabla porcentual para la acumulación de los inventarios y el índice de rotación respectivo, previstos en la fracción V del artículo Tercero de las normas tildadas de inconstitucionales, pues solamente se limita a ejemplificar en ese renglón y, en ese sentido —sostiene la recurrente—, la tabla en comento resulta inequitativa en virtud de que se trata distintamente a quienes realizan el mismo hecho imponible y desproporcional, pues no atiende a la verdadera capacidad contributiva, cuando al rebasar en una unidad el límite establecido de un rango y quedar en el siguiente, resulta un aumento en el porcentaje de inventarios y con ello una cantidad mayor a enterar.

e) Señala que la fracción V del numeral tercero transitorio es violatoria de la garantía de proporcionalidad, ya que el índice de rotación de los inventarios no se determina en función de la obtención de ingresos o su falta, ni tampoco la enajenación de los productos depende del flujo de ingresos.

En esa tesitura, la recurrente refiere que los criterios relativos al

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

salto de rango son aplicables puesto que la tabla efectivamente prevé una serie de rangos en los que se ubicará dependiendo del promedio de rotación de inventarios registrados.

f) La parte recurrente señala que la sentencia del Juez de Distrito deviene incongruente en relación a lo argumentado respecto de la violación al principio de irretroactividad en la demanda de garantías.

En ese contexto, señala que el A quo no atendió lo argüido en los conceptos de violación en cuanto a que la obligación de acumular inventarios resulta ser retroactiva puesto que dicha acumulación se verifica respecto de los inventarios obtenidos al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de los preceptos tributarios combatidos y, por otro lado, señala que en la demanda de amparo no se quejó de la pérdida del derecho a deducir sus pérdidas fiscales, motivo por el cual —a su juicio— deviene incongruente la sentencia recurrida.

g) Finalmente, refiera la inaplicabilidad de algunos criterios tanto jurisprudenciales como aislados, insertos por el Juez de Distrito en la sentencia, en relación con los estudios de las fracciones IV, V y IX, del artículo Tercero del decreto impugnado.

Debe señalarse que los agravios expuestos en relación con el sistema optativo de transición previsto, entre otras normas, en las fracciones IV, V y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, devienen **inoperantes,** por las razones que a continuación se expresan, motivo por el cual, por cuestión de método, se procede al análisis conjunto de los planteamientos identificados.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En tal virtud, corresponde analizar los argumentos sometidos a la consideración de este Alto Tribunal, a través de los cuales se plantea la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios, otorgada a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, relativo a disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, en la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala, le corresponde resolver en definitiva en relación con la constitucionalidad de dicha opción, atendiendo a los diversos argumentos formulados en ese sentido, por virtud de los cuales se aduce la violación a las garantías constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad en materia tributaria, así como a la de seguridad jurídica.

A fin de resolver dicho planteamiento, resulta necesaria, en primer término, la remisión a lo dispuesto por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo previamente identificado, normas que son del tenor literal 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.
El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

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

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

c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

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

[TABLA]

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:
1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.

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

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

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

ii. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

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

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

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

A través de la fracción IV del referido artículo Tercero se establece que, para la determinación del costo de ventas, los

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

Como puede apreciarse, se trata de una disposición que, en principio, no es obligatoria para los causantes, sino que se trata de un régimen de carácter optativo, establecido para los contribuyentes que

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 de rubro: "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."[8]

En tal virtud, previamente al análisis de fondo de las cuestiones planteadas en relación con la violación a diversas garantías

[8] Tesis P.J. 96/2001, emitida por el Pleno en la novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, agosto de 2001, página 6, cuyo texto se transcribe: Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

constitucionales, resulta necesario determinar si los mismos resultan inoperantes, en atención a las características particulares del régimen optativo de acumulación de inventarios.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

análisis de dos aparentes opciones o alternativas que realmente no lo sean, por su identidad mutua. Con mayor precisión, resulta importante verificar si se trata de opciones excluyentes entre sí, y la parte específica en la que radica dicho carácter.

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

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

De esta manera, deberá el juez constitucional revisar si el sujeto se encontraba obligado a realizar una elección entre dos o más opciones —evento 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 este en el que quedará de manifiesto que no es otro factor más que la voluntad del sujeto, lo que determina la aplicación del esquema reclamado—. Para efectos de precisión, conviene el planteamiento de un ejemplo.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la causación del gravamen, así como su determinación, se sujetaban a reglas específicas, obligatorias y aplicables para el común de los causantes. En cambio, a fin de determinar la forma de pago, los sujetos pasivos ***debían*** escoger entre dos opciones, ya fuera 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, 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 obligatoria la elección entre una y otra posibilidad, en la medida en la que el régimen general resulta aplicable, aun sin ejercer la opción—, a fin de que tributen de conformidad con el régimen de consolidación fiscal.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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, concluya afirmativamente, es decir, en el sentido de que se trata de una medida distinta a la ordinaria, la cual no resulta obligatoria a los causantes o no forma parte de una elección obligatoria. Lo anterior, en razón de que un esquema que no represente diferencia alguna frente a la regla general, o bien, que sea obligatorio para el contribuyente —en cualquiera de los dos aspectos descritos—, siempre podrá ser analizado en términos de las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurran las circunstancias particulares del caso.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

En este caso, si la “opción” otorgada realmente no constituye un “beneficio”, sino que se trata de una medida que era demandada por las garantías constitucionales de la materia fiscal —en rigor, apenas sería el trato que en justicia corresponde—, entonces también sería

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues sólo en esa medida podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador.

En caso contrario, de no tratarse 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 así esté autorizado— el establecimiento del incentivo, su contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera.

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo *de su elección,* no corresponde a la Suprema Corte proceder a la revisión del mismo, pues ello tendría

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, los casos en los 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 obedece o no a una diferenciación injustificada.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

2. Carácter optativo del régimen. El esquema de acumulación de inventarios no es obligatorio para los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se desprende de las

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado.[9]

En efecto, a través de 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

---

[9] Dicho numeral establece:

"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.

[…]"

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

posibilidad de deducir los inventarios no ha sido proscrita del ordenamiento ni la opción es la alternativa a nunca reflejarlos frente a la situación fiscal del causante.

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

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

Simple y sencillamente, el ordenamiento reconoce que dicho importe no debe ser incorporado al costo de ventas fiscal y, apreciando que ello podría implicar un impacto financiero —lo cual no es necesario ni presupone un agravio 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, iniciando con la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, en la cual se justificó el

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

establecimiento de una opción para los contribuyentes que tuvieran inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En dicha exposición, se sostiene que la opción se dirige a los causantes que efectuaron la deducción respectiva al adquirir las mercancías, precisando que dicho régimen consiste en la acumulación del ingreso —a fin de evitar la duplicidad de la deducción—, de forma proporcional, a lo largo de un cierto período —determinado conforme a la particular rotación de inventarios—, a fin de que se encontraran en posibilidad de deducir el costo de adquisición como parte del costo de lo vendido, al momento de enajenar la mercancía de que se trate[10].

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 considera adecuada la mecánica propuesta en las fracciones V a VII de las disposiciones transitorias del Decreto y se propone realizar adecuaciones al texto legal, con el fin de aclarar que, en caso de que las pérdidas pendiente al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro se disminuyan del inventario base, éstas no podrán disminuirse en ejercicios posteriores a la acumulación del inventario; asimismo, se detalla lo que deberá ser acumulable en caso de mercancías de importación y, por último, se establece la mecánica

[10] Dicha exposición de motivos, formulada por el Ejecutivo Federal, 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.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

para el índice de rotación de inventarios en la fracción VI del artículo transitorio en comento.[11]

En la discusión suscitada al seno de la cámara de origen, el diputado Francisco Suárez Dávila, aludió a los efectos que podrían derivar del cambio en el sistema de deducciones y la manera en la que podría atenuarse el efecto sobre las empresas, afirmando lo siguiente:

> "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 argumentó 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

[11] Del dictamen de referencia se desprende el siguiente texto:

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

Sin embargo, esta comisión dictaminadora propone realizar adecuaciones al texto legal, con el fin de aclarar que en el caso de que se disminuyan del inventario base, las pérdidas pendientes al 31 de diciembre de 2004, éstas no podrán disminuirse en ejercicios posteriores a la acumulación del inventario, a fin de evitar que se duplique la disminución de dichas pérdidas y que se erosione indebidamente la base del impuesto sobre la renta.
De igual forma esta Comisión propone aclarar que en el caso de mercancías de importación, únicamente se deberá acumular la diferencia que resulte de comparar el costo promedio mensual de los inventarios de los últimos cuatro meses de 2004, contra dicho costo de los inventarios de 2003, cuando el primero de los inventarios sea mayor que el segundo.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Por su parte, en el dictamen de fecha once de noviembre de dos mil cuatro, formulado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se estimó preciso ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los inventarios y se propuso modificar la tabla contenida en la fracción V del artículo Tercero en estudio.[12]

Finalmente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en dictamen fechado el doce de noviembre de

---

[12] En el dictamen de referencia se establece lo siguiente:

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

dos mil cuatro, aceptó las modificaciones efectuadas por su colegisladora.[13]

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 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.

[13] De dicho dictamen se apreció el siguiente texto: "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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

tributario y, específicamente, los estímulos particulares otorgados en éste.

En este contexto, si el legislador buscaba paliar el impacto financiero —no jurídico— que pudieran eventualmente resentir algunas empresas con el cambio en el sistema de deducción, considerando que lo anterior se lograba con el mecanismo de acumulación de inventarios, tal y como fue establecido en la fracción V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, mal haría esta Suprema Corte 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 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios, son **inoperantes,** en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral.

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

En efecto, de estimar inconstitucional el régimen optativo de referencia, la parte quejosa bien pudo eludir su aplicación en relación con su esfera jurídica —mediante la simple abstención en el ejercicio de la opción—, lo cual no le hubiera significado un agravio jurídico susceptible de ser subsanado por este Alto Tribunal.

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

Por todo lo anterior, al ponerse de manifiesto que el esquema optativo de acumulación de inventarios es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, que no son otorgados por razón de justicia en la tributación —definida en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados por la parte quejosa ahora recurrente devienen inoperantes, por lo que se impone negarle el amparo y protección de la Justicia Federal.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

II. Régimen de deducción ordinario. Por otro lado, la quejosa, ahora recurrente, formula agravios en contra del sistema general de deducción, supuestos contenidos en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-F, 45-H, 45-I y 225, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil cinco. A continuación se dará contestación a los agravios formulados en relación con las normas impugnadas.

1. Agravio primero. La quejosa sostiene que la resolución del Juez no está debidamente fundada y motivada, toda vez que el Juez actúo de manera genérica. Este agravio resulta inoperante pues no combate las razones expresadas en la resolución recurrida, sino que se limita a realizar meras afirmaciones sin sustento.

Sirve como apoyo a lo anterior la tesis jurisprudencial 1a./J. 81/2002, de rubro "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. AUN CUANDO PARA LA PROCEDENCIA DE SU ESTUDIO BASTA CON EXPRESAR LA CAUSA DE PEDIR, ELLO NO IMPLICA QUE LOS QUEJOSOS O RECURRENTES SE LIMITEN A REALIZAR MERAS AFIRMACIONES SIN FUNDAMENTO"[14].

---

14 Tesis 1a./J. 81/2002, establecida por esta Primera Sala, novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, correspondiente a diciembre de 2002, página 61, y cuyo texto se transcribe a continuación: "El hecho de que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya establecido en su jurisprudencia que para que proceda el estudio de los conceptos de violación o de los agravios, basta con que en ellos se exprese la causa de pedir, obedece a la necesidad de precisar que aquéllos no necesariamente deben plantearse a manera de silogismo jurídico, o bien, bajo cierta redacción sacramental, pero ello de manera alguna implica que los quejosos o recurrentes se limiten a realizar meras afirmaciones sin sustento o fundamento, pues es obvio que a ellos corresponde (salvo en los supuestos legales de suplencia de la queja) exponer razonadamente el porqué estiman inconstitucionales o ilegales los actos que reclaman o recurren. Lo anterior se corrobora con el criterio sustentado por este Alto Tribunal en el sentido de que resultan inoperantes aquellos argumentos que no atacan los fundamentos del acto o resolución que con ellos pretende combatirse."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

2. Agravio segundo. Sostiene la quejosa que la sentencia que recurre transgrede los artículos 77, fracción I y 79 de la Ley de Amparo, al considerar que no existe violación alguna a la garantía de legalidad en materia tributaria por parte de las normas impugnadas.

Tal y como ha sido sostenido reiteradamente por este Alto Tribunal, el análisis de las cuestiones vinculadas a la garantía de legalidad tributaria debe efectuarse previamente a las restantes de justicia fiscal, tuteladas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL"[15].

En tal virtud, corresponde efectuar el análisis de los argumentos aducidos en el agravio segundo, si bien —se reitera— únicamente por lo que se refiere a la constitucionalidad del sistema general de deducción.

Tal y como se desprende de la síntesis de los agravios identificada con el número 2, la recurrente aduce que el juez A quo se equivocó al negarle el amparo en lo tocante a los planteamientos hechos valer en relación con la violación a la garantía de legalidad tributaria, de conformidad con las siguientes líneas argumentativas.

---

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

A) En específico, la recurrente había planteado que se vulnera la mencionada garantía constitucional, en la medida en la que —a su juicio— la legislación aplicable únicamente hace referencia a una serie de conceptos y términos, pero sin establecer el procedimiento que permitiría delimitar el costo de lo vendido deducible, al respecto —señaló— las consideraciones vertidas por el Juzgador para negar el amparo en este aspecto no están fundadas en norma legal o constitucional alguna.

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

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

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

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

b) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

c) Las contribuciones deben estar previstas en una ley.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 Suprema Corte.

El Pleno de este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad en materia de contribuciones, ha determinado que éste consiste en que los tributos sean establecidos mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes —aspecto formal— y en que los elementos esenciales de aquéllos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lugar y época de pago, también se encuentren consignados en la ley —aspecto material—; todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos, según se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"[16], así como de la

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

diversa de rubro “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”[17]

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

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

- Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles;

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

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

---

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.”

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que la eficacia protectora del principio de legalidad tributaria se produce en una doble dimensión, en los términos que se describen a continuación.

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

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

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

De esta manera, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a cualquier norma diversa a la Ley, con lo cual ningún otro acto de carácter general o normativo que no sea ley

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

será válido para desarrollar la materia reservada, lo que se traduce en que el legislador ordinario debe establecer la regulación de la materia determinada, sin que pueda remitirla a otras normas secundarias o a actos, aún generales, de naturaleza distinta a la ley.

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

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

Al respecto, esta Suprema Corte también ha sustentado el criterio de que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al concepto de la reserva de ley, que

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

guarda semejanza y mantiene una estrecha vinculación con el enunciado en primer término.

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

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

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

Teniendo en cuenta lo anterior, el Pleno de este Alto Tribunal ha considerado que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la regla esencial de la referida

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

materia, puesto que, de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria.

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

Dicho criterio se plasmó en la tesis aislada de número P. CXLVIII/97, de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY."[18]

[18] Tesis aislada P. CXLVIII/97 del Pleno de la Suprema Corte, visible en la página 68, tomo VI, noviembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, que establece lo siguiente: "Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

En este orden de ideas, el principio de reserva de ley en materia impositiva opera respecto de los elementos esenciales del tributo, es decir, todos aquellos que dan identidad a la prestación tributaria —hecho imponible, sujetos activo y pasivo, base gravable y tasa o tarifa—, por lo que, el establecimiento de dichos elementos está vedado por completo a las normas reglamentarias.

Comentado [AGLEZN2]: No hace falta lugar y época de pago?

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

---

acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

> "Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:
>
> […]
>
> II. El costo de lo vendido.
>
> No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

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

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

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

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

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

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.”

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

III. Costo identificado.

IV. Costo promedio.

V. Detallista.

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

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

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.
>
> Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio."
>
> "Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley."

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

1° Los sujetos pasivos podrán deducir de los ingresos acumulables que se obtengan conforme a la ley, el costo de lo vendido, concepto que en sí mismo, por lógica y sentido común, conlleva el cómo se determina, puesto que en términos generales es posible comprender que versa sobre los costos de producción o

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajene y que le generen ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo incurrido por la prestación de servicios respectivos; sin que en dicho concepto puedan estar comprendidos los activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, títulos valor (artículo 29, fracción II).

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

podría no implicar automáticamente que se considere inconstitucional la norma.

Debe decirse que las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no siempre ocasiona su inconstitucionalidad; sin embargo, si no es posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan, en definitiva, ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución, puesto que aun cuando toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, el ordenamiento jurídico no puede exigirlos si no atina a decir —en términos generales— quién lo debe hacer, por qué motivo y en qué medida.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

cuales es inherente el potencial para la generación de ingresos de los causantes del tributo.

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

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

Como puede observarse, así precisado el sentido del concepto, esta Suprema Corte considera que el mismo no viola la garantía de legalidad tributaria, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente el concepto de costo de lo vendido y alterar

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

arbitrariamente la base gravable del gravamen sino que únicamente se limitará a efectuar el cálculo establecido en estos términos por la propia ley.

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

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

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

A mayor abundamiento, cabe señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, reglas 3.4.16 y 3.4.17,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

así como en la diversa Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución mencionada en primer término, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de marzo de dos mil seis, regla 3.4.48, se mencionan algunas precisiones respecto de la aplicación, en general, de la deducción en comento, disposiciones que en el mismo orden señalan:

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio".

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

Bajo esta perspectiva, se considera que en los preceptos jurídicos relativos se prevé el mecanismo de deducción correspondiente, el que debe observarse tanto por el contribuyente, como por parte de la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido permite a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que nos conduce a 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.

Por las razones expuestas, esta Primera Sala estima que son infundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de legalidad tributaria, en lo que se refiere a la aludida indefinición en torno a la determinación del costo de lo vendido deducible.

B) Adicionalmente, la recurrente plantea que se vulnera la mencionada garantía constitucional, **al no definirse una serie de conceptos propios de la técnica contable,** como se ilustra con lo relativo a los sistemas “de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados”, o bien “el sistema de costeo directo con base en costos históricos”; asimismo, la impetrante de garantías había

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

sostenido que la legislación no define debidamente los métodos o elementos que deben considerarse para determinar el costo de lo vendido, como acontece propiamente con los métodos “primeras entradas primeras salidas”, “últimas entradas primeras salidas”, “costo identificado”, “costo promedio” y “detallista”, todos ellos contemplados por el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

Conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de determinar la base gravable, tales como el costo de lo vendido, los

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito, entre otros.[19]

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

[19] El numeral indicado prevé lo siguiente:
"Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

II. El costo de lo vendido.

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

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

IV. Las inversiones.

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

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de ingresos por la actividad que desarrolla el sujeto pasivo de la relación tributaria.

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

Expuesto lo anterior, procede el análisis del problema de constitucionalidad planteado, tomando en cuenta el contenido y alcance de la garantía de legalidad en materia tributaria, en los términos en los que ha sido desarrollada en la presente ejecutoria, al tenor de las tesis de jurisprudencia de rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"[20] e "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY."[21]

En efecto, atendiendo a la finalidad y a la garantía de seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, a través del principio de legalidad tributaria, la observancia de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente

[20] Tesis de jurisprudencia visible en la página 173, del Tomo 91-96, primera parte, del Semanario Judicial de la Federación, séptima época, cuyo texto ha sido transcrito con antelación en la presente resolución.

[21] Tesis de jurisprudencia publicada en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, compilación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 165, cuyo texto fue transcrito con antelación.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación, así como en su recaudación y, por otra, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál será la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cuándo se realizará el pago respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer con certeza qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra.

Bajo esta perspectiva, es indudable el carácter esencial que como elemento del tributo reviste la base gravable, por el papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de la obligación tributaria en general, razón por la cual constituye un elemento al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, esto es, debe ser regulado por una ley expedida por el Congreso de la Unión, tal y como se desprende de la tesis aislada P. CXLVIII/97, de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY",[22] a la cual ya se ha hecho referencia en esta ejecutoria.

Como se advierte de la tesis aislada a la que se ha hecho alusión, en la ley deben estar previstos los elementos esenciales del tributo, en debida observancia al principio de legalidad, siendo posible que a su vez el ordenamiento jurídico encomiende a la autoridad fiscal o a alguna otra de carácter administrativo, la fijación de uno o más

[22] Tesis aislada P. CXLVIII/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 68, tomo VI, noviembre de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, cuyo texto ha sido trascrito con antelación.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, también es jurídicamente correcto que la letra de la norma primaria pueda depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Al respecto, la Segunda Sala de esta Suprema Corte ha sostenido el criterio de referencia en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 111/2000, compartida por esta Primera Sala, de rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL”.[23]

En este orden de ideas, la falta de regulación sobre el mecanismo que permita a la autoridad respectiva la obtención del componente o componentes de la base gravable, no origina por sí misma la 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, resultando aplicable la tesis aislada 2a. CLXX/2002, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, compartida por esta Primera, de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA.”[24]

---

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

[24] Tesis aislada que se localiza en la página 281, tomo XVI, diciembre de 2002, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, cuyo texto establece lo siguiente: “Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

> "Ahora bien, en abono a lo anterior, conviene señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República ha sostenido que ésta implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que,

---

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

[…]

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

En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean la respectiva liquidación tributaria, resulta necesario que la autoridad 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico levante diversos datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de los mismos, obtenga el valor que trascenderá al monto de la respectiva obligación tributaria.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

[…]’.

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL […]'.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

> “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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley."[25]

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

[25] Criterio emitido por el Tribunal Pleno, consultable en la foja 15 del Tomo XXIII de mayo de 2006 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> 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."[26]

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

A la luz de las consideraciones precedentes, corresponde analizar los preceptos jurídicos que se relacionan con el sistema de deducción denominado *"Del costo de lo vendido",* previsto en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I, 86, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el artículo Tercero, fracciones IV y IX —en lo conducente—, del decreto legislativo reclamado, normas vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, en relación con el artículo 10 del mismo ordenamiento jurídico, numerales que establecen lo que a continuación se transcribe —excepción guardada de los artículos 45-A a 45-I de la Ley del

[26] Tesis aislada emitida por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte, publicado en la página 13 del Tomo XXIII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, publicado en mayo de 2006.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Impuesto sobre la Renta, mismos que ya han sido incorporados en la presente resolución y que se omiten, en obvio de repeticiones—:

> "Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.
>
> El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.
>
> El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:
>
> I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
>
> El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.
>
> Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley."
>
> "Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

[…]

II. El costo de lo vendido.

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

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

[…]

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

[…]

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

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables."

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

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

2° El costo de lo vendido se determinará tomando en cuenta el inventario inicial, determinados elementos y el inventario final del ejercicio, conforme a dos hipótesis distintas: aplicando el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el sistema de costeo directo sobre la

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

base de costos históricos (artículos 45-A, 45-B, 45-C, Tercero, fracción IX).

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

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

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

"3.4.16. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.[27]

---

[27] 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

---

Tercero transitorio citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.

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

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.[28]

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

d) El **artículo 45-I** señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (bienes accesorios de la prestación del servicio).[29]

---

[28] 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."

[29] En relación con el inciso d), es menester señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.4.20, se menciona:
"3.4.20. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, según 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

A este respecto cabe señalar que el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, prevé en qué consiste el sistema de control de inventarios a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar que el mismo "consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios."[30]

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

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

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

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

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

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

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios.

Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros."

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones que regulan el sistema de deducción denominado ***"del costo de lo vendido"***, en

---

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Así, 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

para evaluar el estado en que se encuentra el negocio por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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, mismo que, por su trascendencia, se transcribe a continuación, en la parte que interesa:

> "C-4. INVENTARIOS.
>
> Introducción.
> (1) En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.
>
> (2) Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los de éste, tomaron muy en cuenta conceptos expresados en el boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera' que se reproducen a continuación.
>
> Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.
>
> Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses.
>
> […] considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto.

clbohxkYlJc38h8X9paqFMSlGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

Alcance del Boletín.

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

Concepto.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Reglas de valuación.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Costo.

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

Materia prima y materiales.

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

Mercancías en tránsito.

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

Anticipos a proveedores.

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

Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

Costo de producción.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

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

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

Entre los factores que pueden tomarse en cuenta están: a) la capacidad práctica de producción, b) los volúmenes de producción presupuestados y c) la producción real obtenida.

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

c) Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc., por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

Producción en proceso.

(16) Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por tanto, los artículos que aun no estén terminados se valuarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

Artículos terminados.

(17) En este concepto comprende aquéllos artículos que se destinarán preferentemente a la venta dentro del curso normal de las operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios.

Los artículos terminados entregados en consignación, deben formar parte del inventario al costo que les corresponda. Esta misma situación opera para las mercancías en demostración o a vistas.

Sistema de Valuación.

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

(19) Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias las empresas pueden obtener información mas acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de fabricación, según los diferentes métodos que se explican posteriormente.

Costo absorbente.

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

Costeo directo.

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

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

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

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

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

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

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Costo promedio.

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

Primeras entradas primeras salidas.

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

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

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

Últimas entradas primeras salidas.

(34) El método 'UEPS' consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.

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

Detallistas.

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

(38) Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

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

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

a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.

b) Agrupación de artículos homogéneos.

c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Selección del sistema o método.

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

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

Modificaciones a la Regla de valuación.

(43) Tomando en cuenta los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el principio de realización que indica que: 'Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuántica se consideran por ella realizados:

[…] Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios', que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

(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:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

[…]

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

Revelación suficiente. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.
Importancia relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles a ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

(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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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).

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- 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 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).

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- 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 —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 previamente

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

referidas, el debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

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

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta aspira a ser la expresión de fidelidad y exactitud de la cuantificación del hecho imponible en mayor o menor medida, situación que en la especie explica que tratándose de la deducción ***"Del costo de lo vendido",*** el legislador en los preceptos jurídicos que lo establecen aspire que la determinación de esa deducción refleje la situación real del sujeto pasivo, así como su capacidad contributiva, para lo cual, se auxilia, en general, de la técnica contable, integrada por una serie de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

normas y principios financieros, cuya aplicación y observancia es obligatoria para las personas que emiten esa clase de información, ello bajo la premisa fundamental de que por disposición legal constituye un deber de las empresas llevar contabilidad.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas.

Adicionalmente, y en específico por lo que hace a los métodos de valuación contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario destacar que los métodos o procedimientos que se mencionan en dicho ordenamiento, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 113/99, de rubro "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE"[31].

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Asimismo, conviene tomar en cuenta que —tal y como se sostuvo en el apartado que antecede— el sistema de deducción de compras, vigente durante los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro, consiste en que el monto pagado por las mercancías, bienes y servicios, se realiza en el momento en que se adquieren o se prestan dichos servicios. En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido permite a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que permite presumir que los causantes del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuentan con una mayor capacidad administrativa, y por tanto, no le son ajenos los conceptos relativos al costo de ventas.

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

En tal virtud, tomando en cuenta que el mecanismo del costo de lo vendido no es desconocido para los causantes, al utilizarse cotidianamente para efectos financieros e, inclusive, servir de base para determinar la utilidad contable —que es aquélla que finalmente se distribuye—, por tanto, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica contable, puesto que debe tomarse en cuenta que las normas, reglas y principios que integran esa materia son de observancia obligatoria para las personas

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

En un aspecto del agravio que se estudia, el recurrente alega que la tesis P. LXXXVIII/98, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS"[32], no es aplicable al caso; sin embargo, esta Primera Sala considera que resulta aplicable por identidad de razón, pues si bien la misma tiene como antecedente el estudio de constitucionalidad del impuesto al activo, también lo es que a través de la misma se hacen consideraciones relativas a la naturaleza de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En esa medida, se considera que la misma resulta aplicable por identidad de razón al caso que nos ocupa, por lo que es infundado el agravio hecho valer en este aspecto.

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.

Al respecto, resulta aplicable la tesis aislada de rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY"[33], así como la de

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

jurisprudencia de rubro “LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR”[34], sustentadas por este Alto Tribunal.

En consecuencia, resultan infundados los planteamientos formulados en el segundo agravio, a través de los cuales se combaten las consideraciones sostenidas por el juzgador de primera instancia, insistiendo en la inconstitucionalidad de las normas que regulan el sistema de deducción denominado “Del costo de lo vendido”.

3. Agravio cuarto. Las impetrantes de garantías argumentan en contra de lo aseverado en la sentencia con relación al principio de equidad tributaria. Los argumentos que hicieron valer y en esta oportunidad se contestan son los siguientes:

3.1. Que el juez no atendió a los argumentos expuestos en relación con los argumentos tendientes a demostrar la violación al principio de equidad tributaria que genera la norma.

---

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

A) En relación con la distinción de trato que existe entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales; en el sentido de que mientras a las primeras se les obliga a deducir conforme al sistema de costo de ventas, a las personas físicas con actividades empresariales que tributan en el mismo régimen, deducen en el momento de su adquisición.

A fin de estar en aptitud de dar respuesta al planteamiento de la quejosa recurrente, resulta conveniente señalar que, de conformidad con los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Corroboran lo anterior las siguientes tesis de jurisprudencia sustentadas por el Pleno de esta Suprema Corte, cuyos rubros son los siguientes: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL";[35] y "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES".[36]

Asimismo, se estima pertinente señalar que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte ha establecido que existen ciertos elementos

---

[35] Tesis de jurisprudencia 42/2000, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 35 del Tomo XI del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de marzo de 2000. El texto de la misma es el siguiente: "De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales."

[36] Jurisprudencia 42/97 del Pleno de esta Suprema Corte, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Tomo V, de junio de 1997. El texto es el que a continuación se transcribe: "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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución 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 el criterio jurisprudencial 41/97, del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, consultable en la foja 43 del Tomo V, de junio de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

su Gaceta, cuyo rubro y texto son los que a continuación se transcriben:

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

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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,[37] fechada el trece

[37] Las razones aducidas en la exposición de motivos, en lo que interesan a esta resolución, son las que a continuación se transcriben: "La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido […] deducción del costo de lo vendido para personas morales.

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

---

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.

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 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 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.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

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;[38]

[38] "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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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 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.

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 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

---

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

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

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

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 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.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

deducción únicamente para las personas morales, y no para las físicas con actividades empresariales.

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

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.

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: *“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.”*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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:

> "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:

> "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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> bruscos sino reformas paulatinas teniendo en cuenta las circunstancias sociales y económicas del país.
>
> […]
>
> Las asociaciones y sociedades de carácter civil y los fondos de reserva para jubilaciones de personal, que perciban productos o rendimientos de capital de los anteriormente señalados, causarán el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas establecidas para las personas físicas."

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).

De igual manera, 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 en la parte que interesa a esta resolución establece lo siguiente:

> "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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

relación con costos históricos y, en caso de que dicho costo sea superior al de mercado, podrán considerarse los valores relativos al de mercado o de realización y el neto de realización, cuyos conceptos se definen ampliamente.

Se establece el procedimiento de cálculo de costo deducible en cada ejercicio que deberán ejecutar los contribuyentes que habiendo realizado enajenaciones en abonos o celebrado contratos de arrendamiento financiero, opten por acumular como ingreso del ejercicio, los abonos que efectivamente hubieran cobrado respecto de las mercancías. En este caso el costo se deducirá en la misma proporción en que los abonos cobrados se encuentren en relación con el precio total de las enajenaciones.

[…]

Cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales, determinarán el costo de las mercancías enajenadas sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio, y al resultado se deducirá el importe del inventario practicado al final del mismo.

Se establece el procedimiento que deben llevar a cabo los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas o de pesca, para determinar el costo.

En el caso de contribuyentes que extraigan minerales preciosos se determinará el costo de enajenación, valuando la producción terminada y los inventarios iniciales y finales al valor de realización; a esos inventarios se les adicionarán los costos relacionados directamente con la producción, obteniéndose así el costo de enajenación.

Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a la extracción de minerales y que transformen sus productos se calculará el costo de extracción de dichos productos según su naturaleza y, respecto a la transformación de los productos, se calculará de la misma manera que se hace para actividades industriales, debiendo considerar como materias primas a los productos extraídos.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Los contribuyentes que se dediquen a la cría de ganado y enajenación de sus productos, determinarán el costo de enajenación sumando al inventario inicial de productos destinados para su enajenación, los productos obtenidos durante el ejercicio, valuados a precios de mercado; a este resultado se le adicionarán los costos incurridos y al resultado se le disminuirá el importe del inventario final de productos destinados para su enajenación, resultando así el costo de enajenación.

Para obtener el costo de enajenación, en el caso de los contribuyentes que se dediquen a la cría y engorda de ganado para su enajenación, sumarán a los inventarios iniciales de ganado los crecimientos y nacencias, deduciendo las bajas por pérdida o muerte, valuadas a precio de mercado; a ese resultado, se le sumarán los costos incurridos durante el ejercicio y se le restará el inventario final de ganado destinado para su enajenación.

Los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca, para determinar el costo de las mercancías o productos enajenados deberán tomar en cuenta además el valor de los siguientes elementos.

Si se dedican a actividades agrícolas serán las semillas, sarmientos, pies, estacas o plantas, los productos comprados destinados para su enajenación, la manutención y alquiler de animales destinados para los fines de la explotación y cualquier otro gasto de naturaleza análogo que afecte el costo de producción. Cuando se trate de actividades de pesca, se tomarán además en cuenta las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca, impuestos, derechos y 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> naturaleza análoga que afecten directamente el costo de producción.
>
> Los contribuyentes, para determinar las compras netas como elemento del costo de enajenación, disminuirán del costo de adquisición las devoluciones, descuentos y bonificaciones podrán excluir del costo de adquisición los fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados, los seguros contra riesgos en su transportación y manejo, las comisiones y gastos de agentes y comisionistas, el impuesto a la importación y los derechos aduanales y consulares.
>
> […]
>
> CAPÍTULO VI.
> De los ingresos por actividades empresariales.
> En este Capítulo se establece el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, siendo importante señalar a efecto de no hacer repeticiones innecesarias que, tratándose de la determinación del ingreso, del costo y las deducciones por inversiones, determinación de la pérdida fiscal y algunos requisitos de deducciones, entre otros aspectos, serán aplicables algunas disposiciones del Título II, aun cuando el pago del impuesto de las personas físicas es totalmente independiente del de las sociedades mercantiles.”

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:

> “En sus 56 años de vigencia el Impuesto sobre la Renta ha sufrido tanto modificaciones estructurales como ajustes y adecuaciones. En el principio era un gravamen de carácter cedular que distinguía los ingresos por su naturaleza y origen más que por el volumen total de percepción acumulada. Este sistema se mantuvo vigente hasta 1965

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> 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.

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:

> *"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:*

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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. Las compras de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías. No se incluirán los activos fijos, los títulos valor excepto aquellos que representen la propiedad de mercancías, ni los terrenos, salvo que tratándose de estos últimos la actividad del contribuyente consista en la enajenación de inmuebles.

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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:

'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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

artículo 26 de la citada Ley de la Materia vigente al 31 de diciembre de 1986.

Las pérdidas cambiarias a que se refiere esta fracción únicamente se podrán deducir en los términos del Título VII de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. El importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1990.

III. El costo de ventas de las enajenaciones a plazo por las que el contribuyente hubiera optado por deducirlo conforme fuera percibiendo efectivamente el ingreso por dichas enajenaciones, el que sea menor, entre dicho costo pendiente de deducir al 31 de diciembre de 1986 ó 1990.

Las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas dejen de realizar actividades empresariales. Para los efectos de este párrafo se considera cambio de actividad empresarial preponderante cuando el cambio de actividad preponderante implique un cambio por más de tres dígitos en la clave de actividad conforme al catálogo de actividades publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para los efectos de las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, el importe del inventario y el costo de ventas por enajenaciones a plazo que conforme a dichas fracciones se tenga derecho a deducir, se ajustará con el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre diciembre de 1986 ó 1990, según al cual de esos meses corresponda el menor de los inventarios o costo de ventas pendientes de deducir, y el mes inmediato anterior a aquel, en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o tratándose de personas físicas deje de realizar actividades empresariales.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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, cuyos rubros son los siguientes: “GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.”[39] y “SISTEMA TRIBUTARIO. SU

[39] Criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de esta Suprema Corte, consultable a foja 129 del Tomo IV del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989. El texto de la tesis apuntada es el siguiente: El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES."[40]

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 diciembre de mil novecientos ochenta, en

---

Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado".

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

cuya exposición de motivos,[41] en la parte que interesa, establece que el motivo principal de la reforma es que el sistema fiscal presenta una

[41] Se reproduce la exposición de motivos en la parte que interesa al presente fallo: "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 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 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

[…]

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Respecto del régimen de actividades empresariales de las personas físicas, el incorporarlas a un sistema de tributación homólogo al de personas morales ha generado la aplicación de una tasa única, distorsionando con ello las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, sin que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva hayan brindado los resultados deseados.

Además, la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

El impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.

Por lo anterior, se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en base flujo para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso y no cuando éste se devengue.

Este régimen en base flujo se debe aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Con ello, se elimina la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de personas morales, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones a las que hoy se encuentran sujetos.

Asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema y lo hace más equitativo.

Además, y para fomentar las inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes.

[…]

Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación:

[…]

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

Por lo dicho, en la exposición se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las

---

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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.[42]

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

---

[42] La parte que interesa a esta resolución, establece lo siguiente:
"Capítulo III. De los ingresos por las actividades empresariales

(…)

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

En tal virtud, con el propósito de integrar a dichos empresarios en las cadenas productivas y hacer más equitativo el sistema de tributación, se estimó procedente que, a partir de dos mil dos, dichos regímenes recibieran un tratamiento fiscal diferenciado.

En específico, en el ámbito de sus respectivas facultades, tanto el Ejecutivo como el Legislativo estimaron adecuado —entre otras medidas— que las actividades empresariales que desarrollaran, no todos los causantes, sino exclusivamente las personas físicas, debían gravarse atendiendo a una base de flujo de efectivo, a fin de que el impuesto se causara hasta el momento en que se obtuviera el ingreso y no cuando éste se devengara. Asimismo, se consideró pertinente la aplicación de una tarifa progresiva para calcular el impuesto sobre la 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

empresarios, lo cual, a su vez, obedecía al propósito de ampliar su participación en los mercados nacionales y extranjeros, de promover su integración en las cadenas productivas, buscando con ello una mayor simplificación, eficiencia y equidad.

En este contexto, resulta claro que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales, implica un acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas.

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

También 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 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Además, debe apreciarse que —tal y como se dijo en el apartado que antecede—, desde el ejercicio fiscal de dos mil dos, se distinguió entre ambos regímenes, resultando de particular trascendencia el hecho de que las personas morales quedaron sujetas a un esquema de acumulación de ingresos que contempla los obtenidos en crédito, mientras que las personas físicas con actividades empresariales acumulan con base en flujo de efectivo.

En tal virtud, y por razones de congruencia en el diseño del sistema, debe tomarse en cuenta que resulta lógico que aquéllos que acumulen ingresos en crédito, realicen su deducción por medio del sistema de costo de lo vendido, mientras que los que tributen por medio del sistema de flujo de efectivo, tomen deducciones equivalentes al valor de adquisiciones.

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 fiscal, la deducción de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

> B) En otro aspecto, la quejosa recurrente refiere que el Juez omitió realizar el estudio relacionado con la distinción que las normas impugnadas generan entre las personas morales que tributan en el régimen simplificado y las personas morales que tributan en el régimen general de ley —como es su caso—. Debe señalarse que el agravio anterior es fundado, pues de un análisis de las consideraciones que sustentan la sentencia recurrida se advierte que el Juzgador no refiere nada del tema, aun cuando se planteó en los conceptos de violación.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En atención a lo anterior, y en términos del artículo 90, fracción I, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se avoca al estudio del concepto de violación hecho valer en este respecto, el que esencialmente se expresa en los siguientes términos.

Las normas impugnadas generan un trato inequitativo, en virtud de que se viola el principio de equidad tributaria, que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dado que a las Personas Morales del Régimen General de Ley, que tributan bajo el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con respecto a las Personas Morales del Título II, Sección VII, del Régimen Simplificado de las Personas Morales, se les da un diverso trato, pues las personas Morales del Régimen General solo tienen permitida la deducción conforme al sistema "del costo de lo vendido" y las personas morales del régimen simplificado deducen en el momento en que las adquieren.

Tomando en cuenta lo ya expuesto en relación con el principio de equidad tributaria y con el propósito de analizar si entre las personas morales del régimen general y del régimen simplificado existe trato inequitativo, es conveniente señalar que del análisis de los artículos 29, fracción II, 79, 80, 81 y 123, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,[43] se advierte que las personas morales del

[43] Las normas indicadas son del tenor literal siguiente:

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

Artículo 79. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.

IV. Las constituidas como empresas integradoras.

V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que consoliden sus resultados fiscales en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley. Igualmente, no será aplicable lo dispuesto en este Capítulo a las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trate de coordinados.

Para los efectos de la fracción I de este artículo, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros se presten a personas con las cuales los contribuyentes se encuentren interrelacionados en la administración, control y participación de capital, siempre que el servicio final de autotransporte de carga o de pasajeros sea proporcionado a terceros con los cuales no se encuentran interrelacionados en la administración, control o participación de capital, y dicho servicio no se preste conjuntamente con la enajenación de bienes. Asimismo, no se consideran partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realice entre coordinados o integrantes del mismo.

Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.

Artículo 80. Para los efectos del régimen simplificado establecido en este Capítulo se consideran:

I. Contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, o a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

II. Empresas integradoras, toda persona moral constituida conforme al Decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, así como en el Decreto que modifica al diverso que promueve su organización, publicado en el citado órgano oficial el 30 de mayo de 1995.

III. Coordinado, la persona moral que administra y opera activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

régimen general podrán deducir las mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados conforme al costo de lo vendido. En cambio, las personas morales del régimen simplificado a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta podrán deducir dichos conceptos en el momento en que efectúen la adquisición.

Sin embargo, este diverso trato no viola el principio de equidad tributaria, en virtud de que se trata de diversas categorías de sujetos pasivos.

En efecto, las personas morales que tributan dentro del régimen simplificado no guardan semejanza sustancial con respecto a las personas morales del régimen general, dado que ambas realizan actividades económicas diversas.

Así, personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada, las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, empresas integradoras, las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al

---

Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:
…

Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:
…
II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, tienen permitido deducir las adquisiciones en el momento en que se efectúan, mientras que las personas morales del régimen general pueden efectuar la deducción conforme al costo de lo vendido, esto es, hasta el momento en que se realice la enajenación.

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

Con base en lo anterior, esta Primera Sala estima que el planteamiento de la quejosa recurrente es infundado, en virtud de que las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, que se encuentren constituidas bajo la figura de coordinado; las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente a esta actividad; las personas morales constituidas como empresas integradoras, y las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, representa para el país una alta prioridad.

Se consideran dedicados exclusivamente a las citadas actividades, aquellos contribuyentes cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Lo anterior lleva a concluir que la deducción de adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, que pueden realizar de conformidad con el artículo 123, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas morales que tributan bajo el régimen simplificado, no viola dicho principio, ya que los sujetos pasivos se encuentran en categorías diversas. Al respecto, cobra aplicación la tesis de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 67-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR ENTRADAS LOS RETIROS DE CUENTAS BANCARIAS, PARA LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y NO PARA LAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY."[44]

Luego, el argumento de la impetrante de garantías en el sentido de que se viola el principio de equidad tributaria al permitir que las personas morales que tributan bajo el régimen simplificado realicen las deducciones conforme al artículo 123, fracción II, y a las personas morales que tributan bajo el régimen general de ley, los obliga a realizar las deducciones conforme al artículo 29, fracción II, lo que resulta infundado, pues los sujetos se encuentran en planos diversos.

---

[44] El texto de la tesis indicada es el siguiente: Las personas morales que tributan en el régimen simplificado son diferentes jurídica, fiscal y económicamente a las que tributan en el régimen general de la ley, no sólo por la actividad que desarrollan sino también en cuanto a su calidad de contribuyentes; por ello, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se les consigna en capítulos distintos, con un régimen y tratamiento específico para cada una; en consecuencia, no puede considerarse inequitativo el artículo 67-C de la ley, al establecer la obligación para las personas morales que tributan en el régimen simplificado, de considerar como entradas los retiros de cuentas bancarias y como base gravable la diferencia entre las entradas y salidas autorizadas, en relación con las personas morales que tributan en el régimen general de la ley, que no tienen tal obligación, pues por ser diferentes, se justifica su trato fiscal distinto." El precedente del que deriva es el que a continuación se señala: Amparo directo en revisión 427/96. Editorial Ejea, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco).

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

C) En un diverso aspecto del agravio que se contesta, la parte quejosa argumentó que las consideraciones que sirvieron de sustento a la sentencia recurrida, en relación con el concepto de violación en el que se señaló que el artículo 225 del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional pues viola el principio de equidad tributaria al establecer una distinción injustificada —aun cuando se aduzca que dicha distinción se debe a fines extrafiscales—, entre las personas morales que tributan bajo el sistema de costo de lo vendido y aquellos contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, son incorrectas.

El agravio hecho valer es infundado en atención a lo siguiente.

A fin de analizar el planteamiento de la quejosa es conveniente realizar las siguientes puntualizaciones.

El artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil cinco[45] establece como regla general que "*…el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.*", mientras que

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

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

el diverso 225 de la propia ley,[46] prevé una opción para los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, de deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran.

Esta Primera Sala estima que no existe trato inequitativo entre los contribuyentes, dado que ambos están sujetos a la misma regla general, esto es, deducir el costo de venta hasta que acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

---

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

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

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

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

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

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

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

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

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Ahora bien, el hecho de que el artículo 225 de la Ley de la Materia establezca una opción para los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario, no quiere decir que esto haga inconstitucional al precepto impugnado (artículo 45-A), ya que, por un lado, aquel numeral establece un estímulo fiscal para quienes se dediquen a esta actividad, y, por otro, establece una opción sujeta a reglas especiales, tales como:

a) Que los terrenos se destinen a la construcción de desarrollos inmobiliarios para su enajenación.
b) Que los ingresos acumulables provengan de esa actividad cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.
c) Que se acumule el valor total del terreno en lugar de la ganancia a que se refiere la fracción V del artículo 20 de la Ley.
d) Que cuando la enajenación se efectúe en los ejercicios siguientes a aquel en que se efectuó la deducción, se considerará como ingreso acumulable adicional un monto equivalente al tres por ciento actualizado del monto deducido.
e) Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de los terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento.
f) Que la opción será con respecto a todos los terrenos por un periodo obligatorio de cinco ejercicios.

De lo anterior se estima que entre los contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios y a otras actividades empresariales no existe trato inequitativo, ya que, en principio, ambos contribuyentes están sujetos a la regla general

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

que prevé el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, de deducir el costo de venta hasta que se lleve a cabo la enajenación de los bienes.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 225 de la Ley establezca un estímulo fiscal para los constructores y desarrolladores inmobiliarios, no quiere decir que esto por sí mismo haga inconstitucional el precepto reclamado, ya que éstos si deciden optar por deducir el valor de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, se obligan a cumplir con las cargas adicionales que señala dicho precepto, cargas tributarias que no establece el artículo 45-A de la Ley.

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

Con base en lo anterior, se estima que el planteamiento de la quejosa es infundado en virtud de que no se transgrede el principio de equidad tributaria, pues los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario y los que realizan otras actividades empresariales no están en las mismas condiciones.

En la última parte del agravio que se analiza, la parte quejosa se duele de las consideraciones que realizó el juez en la sentencia recurrida en relación con la violación a la garantía de proporcionalidad

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

tributaria que argumenta el quejoso generan tanto la tabla de acumulación, como el índice de rotación de los inventarios, supuestos contenidos en la fracción V, del artículo Tercero del decreto reclamado; debe señalarse que los agravios hechos valer a este respecto devienen inoperantes en razón de que se impugna un sistema optativo de deducción, respecto del cual, como se ha referido no puede pronunciarse esta Suprema Corte sobre su constitucionalidad dado que dependió del propio contribuyente su ingreso al mismo.

Es importante destacar que, en obvio de repeticiones, se deberán tener por reproducidas en esta parte del fallo, las consideraciones que al respecto se hicieron.

5. Agravio quinto. La parte recurrente arguye que, contrario a las consideraciones vertidas en la sentencia recurrida, las normas impugnadas son inconstitucionales toda vez que no se verificó, de manera puntual, el proceso legislativo.

En el agravio referido aduce, que la adición de los preceptos jurídicos que incorporan el sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido"*** a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, viola lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal, toda vez que se omite expresar los motivos y fundamentos de ese acto legislativo y señalar el impacto recaudatorio de la medida propuesta y las bases de datos e información que se tomó en cuenta para tal efecto, como lo prevé el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004, que establece:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> “Artículo 37. En el ejercicio fiscal de 2004, toda iniciativa en materia fiscal deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como la base de datos y la metodología utilizada para calcular dichos impactos. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos, se deberá incluir claramente el artículo de la disposición de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.
>
> Las comisiones de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberán consensar la metodología y las fuentes de datos para medir el impacto de las iniciativas presentadas. Una vez consensados dichos procedimientos, la evaluación estará a cargo de un grupo de expertos designados por las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas cámaras.
>
> Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:
>
> 1. Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes.
>
> 2. Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible.
>
> 3. Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y
>
> 4. Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.
>
> Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.”

Es inoperante el agravio en estudio, en virtud de que el argumento que se plantea, se sustenta en que las disposiciones

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

jurídicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, que regulan el sistema de deducción denominado ***"Del costo de lo vendido"*** son inconstitucionales por ser contrarias a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004, lo inoperante deriva porque esta Primera Sala advierte que la inconstitucionalidad de las normas que se impugnan, se hace depender de la trasgresión a una ley secundaria, no a un precepto constitucional.

Apoya lo anterior, la jurisprudencia número 25/2000, sustentada por el Pleno de esta Alto Tribunal, consultable en la página 38 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, marzo de 2002, Novena Época, cuyo rubro es el siguiente: "LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS."[47]

6. Agravio sexto. Se aduce que se incumple con los artículos 74, fracción IV, de la Constitución, porque el Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil cinco, no se aprobó a más tardar el quince de noviembre del año anterior a su vigencia, lo que incide en la esfera jurídica de los gobernados.

El argumento que antecede es infundado, conforme a las siguientes consideraciones.

La garantía de legalidad se encuentra vinculada con el apego de todo acto autoritario al orden jurídico que lo regula; así, las autoridades respetarán los derechos constitucionales cuando ajusten su proceder

[47] El contenido del criterio señalado es el siguiente: "La inconstitucionalidad de una ley surge de su contradicción con un precepto de la Constitución y no de oposición entre leyes secundarias."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

a los mandamientos de la Constitución General de la República y de las leyes aplicables al caso concreto, fundamentándolos y motivándolos debidamente.

Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido como fundamentación del acto legislativo, que el Congreso que expide la ley esté constitucionalmente facultado para ello.

En estos términos, los requisitos de fundamentación y motivación de un acto de la autoridad legislativa se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le confiere.

Es aplicable al caso, en lo conducente, la jurisprudencia doscientos treinta y nueve, Tomo 181-186 Primera Parte, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro es el siguiente: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."[48]

Ahora bien, el artículo 74, fracción IV, de la Constitución Federal de la República, objeto de reforma constitucional publicada el treinta de julio de dos mil cuatro en el Diario Oficial de la Federación, en la parte que interesa dice lo siguiente:

[48] El texto de la tesis es el que a continuación se transcribe: "Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> “Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
>
> (…)
>
> IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.
>
> El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día ocho del mes de septiembre debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día quince del mes de noviembre.
> (…).”

Por su parte, los artículos 65 y 66 del propio ordenamiento constitucional, disponen lo siguiente:

> “Artículo 65.- El Congreso se reunirá a partir del 1o. de septiembre de cada año, para celebrar un primer período de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo período de sesiones ordinarias.
>
> En ambos Períodos de Sesiones el Congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las Iniciativas de Ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución.
>
> En cada Período de Sesiones Ordinarias el Congreso se ocupará de manera preferente de los asuntos que señale su Ley Orgánica.”

> “Artículo 66.- Cada período de sesiones ordinarias durará el tiempo necesario para tratar todos los asuntos

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> mencionados en el artículo anterior. El primer período no podrá prolongarse sino hasta el 15 de diciembre del mismo año, excepto cuando el Presidente de la República inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, en cuyo caso las sesiones podrán extenderse hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. El segundo período no podrá prolongarse más allá del 30 de abril del mismo año.
>
> Si las dos Cámaras no estuvieren de acuerdo para poner término a las Sesiones antes de las fechas indicadas, resolverá el Presidente de la República."

Bajo esta perspectiva, el planteamiento elaborado por la parte inconforme es infundado en virtud de que, si bien, el artículo 74, fracción IV, establece que: *"La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día quince del mes de noviembre",* de la versión estenográfica de la sesión ordinaria número 24 de quince de noviembre de dos mil cuatro, celebrada por la Cámara de Diputados, correspondiente al Primer Periodo de Sesiones Ordinarias del Segundo Año de Ejercicio de la LIX Legislatura,[49] se aprecia que el presupuesto de ingresos relativo

---

[49] La versión indicada, en la parte que interesa, señala: "Esta Presidencia informa a la Asamblea, que el siguiente Punto del Orden del Día es la Primera Lectura del Dictamen con Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2005, en virtud de que éste todavía no ha sido enviado para su discusión al pleno y esperando que en el transcurso del día la Comisión de Presupuesto termine con la elaboración del Decreto y los Anexos respectivos, decreta a la Asamblea en un receso hasta que conozca de la elaboración del trabajo por parte de la Comisión de Presupuesto.

(RECESO A las 11:04 hrs.)

Miércoles 17 de noviembre de 2004

El Presidente Manlio Fabio Beltrones Rivera: (15:36 horas) Se reanuda la sesión.

Reitero, como lo hice en el momento de decreta (sic) el receso, que el siguiente punto del orden del día es la primera lectura del dictamen con proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005.

En virtud de que se encuentra publicado en la Gaceta Parlamentaria, consulte la Secretaría a la Asamblea si se le dispensa la segunda lectura y se pone a discusión y votación de inmediato.
…
Señoras y señores legisladores, aprobado en lo general y en lo particular el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año 2005.
Pasa al Ejecutivo para sus efectos constitucionales. (aplausos)

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, fue aprobado en sesión de esa fecha, independientemente de que haya tenido un receso y hubiera continuado hasta el día diecisiete siguiente, pues al efecto, también cobra importancia lo señalado en los artículos 65 y 66 constitucionales, al prever que en los dos períodos de sesiones ordinarias, entre otros asuntos, el Congreso de la Unión se ocupará del estudio, discusión y votación de las Iniciativas de Ley que se le presenten y que cada periodo durará el tiempo necesario para tratar dichos asuntos.

En esas condiciones, aun cuando en este caso la Constitución Federal establece un plazo para que sea aprobado el presupuesto de egresos de la Federación, lo relevante y esencial, es que la sesión se dé por concluida hasta que la Cámara de Diputados determina que han sido agotados los temas incluidos en el orden del día, por lo que, de modo alguno se contraviene lo que disponen los artículos 31, fracción IV, 74, fracción IV y 126 constitucionales, puesto que de tal forma, se cumple el fin último que se pretende alcanzar al elaborarse y aprobarse dicho presupuesto, es decir, establecer las previsiones de gastos obligatorias para lo entes públicos a los que se destina respecto del ejercicio fiscal siguiente a aquél en que se aprueba, que en la especie lo es, el ejercicio fiscal de dos mil cinco, lo que tampoco incide en la expedición y aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación para el mismo ejercicio u ordenamientos jurídicos que establecen diversas contribuciones (impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto sobre tenencia, entre otros), en virtud de que los ingresos

---

El Presidente Manlio Fabio Beltrones Rivera: Se levanta la sesión (4.28 horas) correspondiente al 15 de noviembre.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

que por esta vía se recauden se destinarán a solventar el gasto público.

Así, es de concluirse que el planteamiento hecho valer es infundado.

SÉPTIMO. Estudio de proporcionalidad. Por razón de método, se estudiarán en este apartado aquellos agravios relacionados con el tema de proporcionalidad tributaria.

1. En el agravio tercer, la parte quejosa, ahora recurrente, refiere que la sentencia que recurre le causa agravios, en relación con los razonamientos expuestos por el Juez respecto del tema de proporcionalidad hecho valer.

Debe señalarse que la parte quejosa señala, en primer término, que resulta ilegal la consideración del Juez en el sentido de que no se podrían concretar los efectos del amparo. Al respecto, esta Primera Sala considera que este agravio es fundado en atención a lo siguiente.

El Juzgador estimó, esencialmente, que no se pueden concretar los efectos del amparo; ello, en razón de que la norma que pretende la quejosa sea aplicada (de ser concedido el amparo) ha sido derogada, por lo que no podría aplicarse al quejoso. El anterior argumento —tal y como lo asevera la parte quejosa recurrente en sus agravios— no es correcto. En aras de fundar lo anterior, es necesario realizar las siguientes consideraciones respecto de los efectos del amparo que podrían derivar de la concesión en el caso que nos ocupa.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

La concesión del amparo en contra de la ley reclamada, no sería para los efectos de obligar a las autoridades legislativas a expedir una norma en la que se permitiera a todas las personas morales realizar las deducciones de sus inventarios en una forma distinta a la reclamada; es decir, el amparo sólo beneficia a aquél que lo solicitó, de conformidad con el principio de relatividad de las sentencias de amparo, por lo que, contrariamente a lo establecido por las autoridades responsables, la concesión del amparo no obligaría al Poder Legislativo a expedir otra norma, por lo que no se estaría invadiendo la esfera de su competencia.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número 112/99, sustentada por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, impresa a fojas 19, del Tomo X, Noviembre de 1999, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Novena Época, cuyo rubro es el siguiente: "AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA." [50]

[50] El texto de la tesis indicada es el siguiente: "El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Es importante señalar que la sentencia que concede el amparo por considerar inconstitucional una ley, sí genera derechos para el quejoso, específicamente el que no se le aplique, con la obligación correlativa de las autoridades, hayan o no tenido el carácter de autoridades responsables en el juicio de amparo, de no aplicar al quejoso la ley respecto de la cual se le concedió el amparo.

En el caso concreto, el efecto de la concesión del amparo, por no relacionarse la protección constitucional con un elemento esencial del tributo, lo sería precisamente para que la quejosa pudiera deducir el costo de sus mercancías de distinta forma, mas no para eliminar dicha deducción.

En efecto, las deducciones autorizadas por la ley son los egresos que constituyen gastos normales, propios y necesarios para los fines de la actividad del contribuyente.

Existen dos clases de normas tributarias, las que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y aquellas que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales.

---

considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En el caso de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo, al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya trasgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional.

Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate, para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.

En este caso se encuentra la ley impugnada por la quejosa, puesto que las reglas que rigen a los elementos esenciales de la contribución se establecen en diversos preceptos legales siendo que la posibilidad de deducir el costo de lo vendido, si bien incide directamente en el cálculo de la base gravable, no es en sí mismo un elemento esencial del tributo; por ende, el amparo que eventualmente se llegara a conceder, en caso de que así procediera, produciría el efecto de permitir a la promovente deducir todos los conceptos incluidos en lo que el legislador denomina costo de lo vendido en el mismo ejercicio en que se verifique el egreso relativo y no diferir su deducción hasta el ejercicio en que se dé su venta, sin que con ello queden eximidas de hacer esta deducción, pues el vicio de inconstitucionalidad planteado no alcanza la totalidad del sistema impositivo sino sólo una variable que incide en el cálculo de la base.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Apoya lo anterior, la tesis jurisprudencial 62/98, emitida por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, consultable en la página 11, del Tomo VIII, Noviembre de 1998, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Novena Época, bajo el rubro: "CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA." [51]

En conclusión, si en términos de lo dispuesto en el artículo 80, de la Ley de Amparo, la sentencia que concede el amparo tiene por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando, como en el caso, el acto reclamado sea de carácter positivo, es inconcuso que, en caso de concederse el amparo a las quejosas, por considerar inconstitucional las normas impugnadas, el efecto de la concesión no será otro que el restituirlas en el pleno goce de la garantía individual violada.

Así, por ejemplo, si se considera que las normas son inconstitucionales por violar la garantía de equidad tributaria, la sentencia tendrá por objeto restituir a la quejosa en el goce de esa garantía, lo cual se logrará obligando a las autoridades a darle el

[51] El texto de la tesis referida es el siguiente: "Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas. En efecto, hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

mismo trato que a aquellas cuyo trato, diverso del que se da a la quejosa, dio origen a la inequidad.

Igualmente, si se considera que las normas son inconstitucionales por violar la garantía de proporcionalidad tributaria, esto es, por no atender a la real capacidad contributiva, por no permitir efectuar determinada deducción en el mismo ejercicio en que se verifica la erogación relativa, la sentencia tendrá por objeto restituir a la quejosa en el goce de esa garantía, lo cual se logrará obligando a las autoridades a atender a la real capacidad contributiva de la quejosa, lo cual se logrará permitiéndole efectuar las deducciones relativas en el mismo ejercicio en que se produce la afectación negativa al patrimonio.

Por lo tanto, el efecto del amparo no sería para que la parte quejosa no deduzca sus mercancías, por haberse considerado inconstitucional el sistema implementado para ello, sino que sería precisamente para que puedan hacer dicha deducción de distinta forma.

No considerarlo así, haría nugatorio el derecho de todo gobernado, constitucionalmente consagrado, de hacer uso de un medio de control constitucional, como lo es el juicio de amparo, bajo el simple argumento de que la eventual sentencia estimatoria producirá efectos no deseados; situación muy diferente a aquella que se presenta cuando material o jurídicamente es imposible que la sentencia protectora produzca efecto alguno.

Ahora, si bien es cierto que se estima fundado el agravio hecho valer, es importante tener en cuenta que deviene inoperante en razón

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de que, en sí mismo, no es suficiente para conceder el amparo, pues esta derivaría, en todo caso, del análisis de constitucionalidad de las normas impugnadas. En este contexto, se analizarán en seguida los agravios hechos valer en relación con las consideraciones del Juzgador referente a la inconstitucionalidad de la norma en relación con el principio de proporcionalidad tributaria.

Sostiene la quejosa que el sistema de deducción del costo de lo vendido —combatiendo las consideraciones respectivas sostenidas por la A quo—, estimando que se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que el mismo —a diferencia de la forma en que ocurría al deducir adquisiciones— no permitiría el reconocimiento de los gastos reales en los que incurre la persona moral, lo cual traería como consecuencia que la utilidad determinada conforme a dicha deducción, no correspondería a la auténtica capacidad contributiva de los causantes, es decir, que se determine una utilidad ficticia.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

En cambio, en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del costo las

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

En efecto, se estima que el sistema de deducción del costo de lo vendido tiene como propósito que la determinación del costo que debe disminuirse de los ingresos brutos sea adecuada y acorde a la capacidad del causante, a fin de calcular la renta susceptible de ser gravada. Para tal finalidad, el esquema referido parte de la premisa de que la producción, así como la compra y venta de mercancías son actividades realizadas por las empresas, a las cuales es inherente el potencial para la generación de ingreso para los causantes del impuesto sobre la renta.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

condiciones de ser enajenadas; las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, así como las inversiones relacionadas con la actividad.

De esta manera, es claro que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo.

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

enajenados y que generan los ingresos de las empresas en el renglón de ventas.

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

diferimiento en el reconocimiento del gasto efectuado atentaría contra la referida garantía constitucional.

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

A fin de dar respuesta a los planteamientos formulados por la quejosa, a través de los cuales aduce la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de ésta.

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

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

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"[52] y "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA."[53] En este mismo sentido, puede apreciarse que las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J.

---

[52] Tesis de jurisprudencia P./. 109/99, establecida en la novena época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 22, cuyo texto se transcribe a continuación: "Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto."

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

10/2003, de rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES."[54]

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

En este contexto, es importante señalar que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro: "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO".[55]

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

---

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> **“Artículo 10.** […]
> I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.”

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

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

En el caso del impuesto sobre la renta, esta Suprema Corte ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

TRIBUTARIA”[56], así como la aislada de esta Primera Sala de rubro “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.”[57]

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

Ahora bien, en relación con el agravio hecho valer en el sentido de que el Juez de Distrito omitió aplicar la tesis de jurisprudencia 93/2003, emitida por la Segunda Sala de esta Suprema Corte, cuyo rubro es el siguiente: “RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1° DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”, esta Primera Sala considera que es fundado pues de un análisis tanto de los conceptos de violación hechos valer, como de la sentencia constitucional, se advierte que aun cuando la aplicabilidad del criterio se hizo valer en la demanda de amparo (foja 41 del juicio de amparo 177/2005), el Juez omitió pronunciarse a este respecto.

Como consecuencia de lo anterior, y en términos del artículo 90, fracción I, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se avoca al estudio

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

del concepto de violación respectivo. En él, refiere que el criterio apuntado en el párrafo anterior es aplicable al caso concreto.

Resulta relevante tomar en cuenta que, tal y como se ha señalado en esta ejecutoria, el cambio del sistema de deducción de adquisiciones al de costo de ventas ha generado que las tesis y criterios que fueron emitidos en observancia de la normativa aplicable al sistema enunciado en primer lugar, no sean aplicables para el sistema de deducción “costo de lo vendido”. En obvio de repeticiones, se tiene por reproducidas las consideraciones que sobre el cambio de sistema se efectuaron al analizar el tema de equidad tributaria.

En este contexto, se plantea que la reincorporación en la legislación del sistema de deducción del costo de ventas, se traduce en una violación de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, toda vez que las empresas que aún contaban con saldos pendientes de deducir, provenientes del original cambio de sistema efectuado en mil novecientos noventa y seis, no podrían considerarlos en la determinación de su obligación fiscal, a menos que se ejerciera la opción a que se refieren las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, relativas al régimen de acumulación de inventarios.

A juicio de esta Primera Sala, dichas argumentaciones devienen infundadas, con base en las consideraciones que se exponen a continuación.

El artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en sus fracciones IV y V, establece lo que a continuación se transcribe en la porción que interesa:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

[…]

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

De lo anterior, se desprende que, efectivamente, los contribuyentes que aún reportaban montos susceptibles de ser deducidos por el concepto apuntado y que ejerzan la opción de acumulación de inventarios, deberán disminuir del inventario base para efectos de dicha opción, el saldo pendiente de deducir al que se ha hecho referencia.

Dicha prescripción es la única que, en el texto del decreto reclamado, hace referencia al manejo de la deducción que correspondería a los saldos pendientes de disminuir, derivados del cambio de sistema efectuado en mil novecientos ochenta y seis.

En este contexto, contrariamente a lo aducido por la impetrante de garantías, del hecho de que el régimen de acumulación de inventarios preceptúe un trato especial para dicho concepto dentro del esquema contemplado en las fracciones IV y V previamente referidas, no se desprende que solo mediante el ejercicio de la opción se pueda continuar deduciendo dicho saldo, apreciándose que las restantes disposiciones, que regulan en lo general el sistema del costo de lo vendido, no restringen la deducción correspondiente.

De esta manera, no es correcto atribuir al artículo Tercero, fracciones IV y V, del decreto legislativo de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni a los artículos 45-A a 45-I del ordenamiento respectivo, la supuesta restricción en la cual basa la empresa quejosa su reclamo, dado que las disposiciones de referencia —y, concretamente, la parte conducente del artículo Tercero— únicamente establecen un tratamiento particular para quienes ejercieran la opción de acumulación de inventarios, sin que se

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

establezca restricción o limitante alguna respecto a los causantes que decidieran no ejercer dicha opción.

En estos términos, es claro que no existe un tratamiento inequitativo, pues los términos de comparación que pretende establecer la quejosa como base de su argumentación, no son correctos, en la medida en la que aprecia en su caso una circunstancia de desigualdad —la imposibilidad de deducir los saldos pendientes a los que se ha hecho referencia—, misma que no es acorde a la realidad, pues dicha deducción no le es restringida o limitada de manera alguna, en el entendido de que la misma puede ser efectuada en los términos que plantea la fracción XIV del artículo Segundo del decreto legislativo que estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor desde enero de dos mil dos.

Correlativamente, tampoco se aprecia una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues las disposiciones legislativas tachadas de inconstitucionales no privan a la quejosa del derecho a deducir los conceptos apuntados, con lo cual, en este aspecto, no se daría lugar a la determinación de una utilidad que no reflejara la auténtica capacidad de la quejosa para concurrir a los gastos públicos, de nuevo, porque los saldos que aún reportara dicha sociedad mercantil podrán ser considerados en los términos de las disposiciones aplicables del decreto legislativo que estableció la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

No pasa inadvertido para esta Primera Sala que la quejosa endereza sus planteamientos de tal forma que, en principio, parecería encaminada a combatir la constitucionalidad del régimen de transición establecido en el artículo Tercero, fracciones IV y V, del decreto de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

reformas reclamado. Lo anterior, en virtud de que aduce que únicamente los contribuyentes que ejercieran dicha opción se encontrarían en posibilidad de efectuar la deducción a la que se ha hecho referencia.

Sin embargo, debe apreciarse que el planteamiento formulado no puede encauzarse como un reclamo de inconstitucionalidad del mencionado régimen de transición, dado que el tratamiento diferenciado al que alude la quejosa —y, por ende, la afectación a la determinación de la utilidad respectiva— no se configuran en la especie, toda vez que dicha sociedad mercantil efectúa una errónea interpretación de lo que únicamente es un tratamiento particular para quienes ejercen la opción, pero que en nada modifica el régimen aplicable para los que no lo hagan.

De esta manera, no resultaría válido adentrarse al análisis de las disposiciones reclamadas, a fin de delimitar si efectivamente se está en presencia de un trato diverso al de la generalidad; si se trata de un esquema optativo; si tiene un efecto benéfico en el causante; o bien, si no es dicho esquema, aparentemente optativo, el motivo para establecer un mecanismo que resultaba necesario para delimitar con justicia la obligación tributaria dentro del marco constitucional.

Lo anterior, en razón de que dicho análisis a nada práctico conduciría, en el entendido de que, aún cuando se trata de una concepto que el legislador ordinariamente debería reconocer como deducible, realmente, no se está en presencia de la negación o desautorización de una deducción, dado que el planteamiento de la quejosa parte de una incorrecta interpretación del texto legal.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

En razón de los argumentos expuestos, debe declararse infundado el argumento enderezado por la parte quejosa, en relación con la aplicabilidad de la tesis de jurisprudencia 93/2002, emitida por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues como se ha señalado, la legislación aplicable de ninguna manera restringe la deducción de los saldos pendientes de disminuir, derivados del cambio de sistema de deducción que tuvo lugar en mil novecientos ochenta y seis, motivo por el cual la misma podrá ser reconocida —aún cuando no se ejerza la opción de acumulación de inventarios—, en los términos prescritos en el artículo Segundo, fracción XIV, del decreto legislativo que estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor desde enero de dos mil dos.

Ahora bien, por lo que hace al argumento que plantea la quejosa recurrente en el sentido de que el Juez omitió el estudio del concepto de violación referente a la inconstitucionalidad del artículo 45-F, debe señalarse que es fundado, pues del análisis de las consideraciones que sustentan el fallo constitucional, esta Primera Sala advierte que aun cuando fue aducido en la demanda de garantías, el Juez omitió su estudio. En atención a lo anterior, y en términos de lo dispuesto en el artículo 90, fracción I, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se avoca al estudio del concepto de violación respectivo.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

El referido numeral dispone lo que a continuación se transcribe:

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

En relación con lo anterior, se somete a la consideración de esta Primera Sala, la violación a la garantía citada, señalándose, de manera particular, que la deducción del costo de ventas no permitiría el reconocimiento de un factor que incide en los gastos en los que incurre la persona moral, lo cual traería como consecuencia que la utilidad determinada conforme a dicha deducción, no correspondería a la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

A fin de dilucidar lo anterior, resulta necesaria la remisión a las consideraciones ya plasmadas en la presente resolución, relativas tanto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, mismas que se sintetizan a continuación.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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, esta Suprema Corte ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso.

- Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro del costo de ventas, los siguientes conceptos: el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.

- Asimismo, del artículo 45-C de dicho ordenamiento, se desprende que en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

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

- En tal virtud, este Alto Tribunal ha concluido que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

> lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

No obstante lo anterior, en el presente caso se plantea una situación particular, relativa a la imposibilidad de reconocer efectos inflacionarios a la deducción del costo de ventas, es decir, no se plantea una falta de reconocimiento a los gastos o inversiones que realiza el causante para la generación de su ingreso, sino la negativa del legislador a reconocer los efectos que la inflación podría llegar a tener sobre alguno o algunos de éstos, repercutiendo con ello en la determinación de la deducción correspondiente, la cual dejaría de ajustarse a la capacidad contributiva del causante.

A juicio de esta Primera Sala, los argumentos enderezados en ese sentido devienen fundados, tal y como se detalla a continuación.

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

En efecto, tal y como ha sido reconocido por este Alto Tribunal, al resolver los asuntos relacionados con la constitucionalidad del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —cuyo texto preceptúa la obligación de calcular dicho ajuste—, la inflación se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

servicios y, por ende, en una pérdida en el valor del dinero o la moneda.

Se trata de un hecho que existe y afecta de manera real y no sólo ficticia al patrimonio de los causantes pues no puede negarse que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, ni que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento ya no puede adquirirse con igual suma al paso del tiempo.

En relación con lo anterior, el legislador ha estimado pertinente reconocer efectos dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta a la modificación —tanto positiva como negativa—, que sufre el patrimonio del causante con motivo del fenómeno económico de la inflación, toda vez que dicho gravamen atiende precisamente a la variación positiva de dicho patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva.

Ahora bien, debe valorarse que, si la inflación afecta de manera real el patrimonio, tanto en forma positiva como negativa, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que, en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo derivado de dicho fenómeno económico, la legislación no debe limitar el reconocimiento al efecto negativo del mismo, por ser elementos que repercuten en el nivel de renta de los contribuyentes —como indicador de la capacidad contributiva de éstos, entendida como potencialidad para contribuir al gasto público—.

En este contexto, se aprecia que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en su segundo párrafo, que en

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

Lo anterior es así, tal y como se desprende de la parte general, así como del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con mayor especificación, de los artículos 10, 17 y 18 vigentes en dos mil cinco,[58] según los cuales la causación del

[58] Los artículos referidos son del tenor literal siguiente:

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

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

---

segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

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

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

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

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

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

Por las razones anteriores, esta Primera Sala considera que devienen fundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, toda vez que, a pesar de que los conceptos que integran el costo sí corresponden a los que deben considerarse bajo el rubro de dicha deducción, el segundo párrafo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no autoriza el reconocimiento de efectos inflacionarios, con lo cual no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

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

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

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación "interna" de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera 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—,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

para *realizar* dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

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

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

En este sentido, al haberse determinado que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales, amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

En atención a las consideraciones que fundan el presente fallo, esta Primera Sala determina modificar la sentencia recurrida; negar el amparo a la quejosa recurrente en relación con los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V, y IX, del artículo Tercero transitorio 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. Se impone además, conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa recurrente en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco.

Por lo expuesto y fundado,

SE RESUELVE:

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE y MOTOR OIL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra de los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-D,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

45-E, 45-G, 45-H, 45-I y 225, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, así como de las fracciones IV, V, y IX del artículo Tercero del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de los considerandos sexto y séptimo de esta ejecutoria.

TERCERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE y MOTOR OIL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando séptimo de esta ejecutoria.

Notifíquese 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, Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz (Ponente), excepto por lo que hace a la negativa del amparo en contra del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, respecto del cual hubo mayoría de tres votos; votaron en contra los señores Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo y José Ramón Cossío Díaz.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA Y PONENTE

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

VOTO DE MINORÍA QUE FORMULAN LOS MINISTROS JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ Y JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO, EN EL AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1465/2005, PROMOVIDO POR LA TIENDA DE DON JUAN, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRA.

> *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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", hemos apreciado que, el artículo 29, fracción II[1], de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, dado que limita la aplicación del sistema de deducción del costo de lo vendido, a las personas morales mencionadas, mientras que el artículo 123, fracción II[2], del mismo ordenamiento, autoriza a las personas físicas con actividades empresariales, a la deducción del valor que corresponde a la adquisición de las materias primas, productos terminados o semiterminados, utilizados en los fines de la actividad del causante.

Para efectos prácticos, dicho trato diferenciado implica que las personas morales podrán deducir los costos en que incurran para adquirir bienes o insumos que produzcan, comercialicen o incorporen en un proceso productivo, así como aquéllos en que incurran para poner el producto en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que se enajene el bien o servicio producido o comercializado. En cambio, las personas físicas con actividades empresariales podrán deducir el costo respectivo, desde el momento en el que se adquiera la mercancía de que se trate.

En relación con lo anterior, el criterio mayoritario de los Ministros integrantes de la Sala sostiene que no existe violación al principio de

---

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

[2] La disposición a la que se alude dispone textualmente lo siguiente:
"Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]
II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

[...]

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

equidad tributaria, para lo cual se aportan razones que pueden agruparse bajo dos grandes rubros:

- 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

Dicha posición frente a la omisión del legislador federal se pone de manifiesto al sostenerse lo siguiente en la decisión mayoritaria:

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

homogeneidad en el trato que reciben de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la segunda, en la que buscaremos señalar las implicaciones que consideramos indeseables, derivadas de la decisión de *producir* las razones que justifican el trato diferenciado; y la tercera, por cuyo conducto intentaremos demostrar que las razones que la mayoría trajo al presente caso para justificar la negativa, no son las adecuadas.

Finalmente, como complemento al tercer punto detallado, evidenciaremos que la decisión que ahora se ha adoptado refleja una inconsistencia con los precedentes que este Alto Tribunal había venido sosteniendo.

Sin más preámbulo, procedemos a justificar las razones que nos impiden compartir la decisión mayoritaria en cuanto al tema identificado.

1. ¿Existen razones que justifiquen un trato semejante en materia de impuesto sobre la renta, entre las personas morales del régimen general, y las personas físicas con actividades empresariales?

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

manera destacada, atendiendo al derecho civil y al mercantil— que también ponen de relieve su diferenciación.

Pero ninguno de dichos enfoques conserva su relevancia cuando la pregunta se plantea, no en lo que hace a una igualdad ontológica entre ambos tipos de personas, sino en relación a si se encuentran en un plano de igualdad. Así, no se trata de determinar si son iguales —se reitera, claramente no lo son—, sino en reflexionar sobre si deben recibir un trato igualitario, específicamente, de parte de la legislación tributaria.

A fin de dar respuesta al anterior planteamiento, resulta necesario atender al concepto de persona jurídica, como método que evidencia que nuestra aproximación gira en torno a la técnica de los derechos subjetivos individuales.

En esa tesitura, el Código Civil Federal, en sus artículos 22 y 25 clasifica a las personas en físicas y morales dotadas de personalidad jurídica. De esta manera, tanto las personas físicas como las personas morales son semejantes, pues ambas unidades coinciden en que son 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:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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].

"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."

[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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

De lo señalado, podemos concluir que entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, existe semejanza substancial, en virtud de que ambos:

- Son sujetos tributarios y centros de imputación normativa;
- Son especies de la persona jurídica;
- Realizan actividades empresariales;
- Son susceptibles de generar renta gravable;
- Obtienen la renta gravable a partir de la actividad empresarial que es consecuencia del capital invertido en la unidad económica.
- Acumulan sus ingresos, con independencia de la fuente de riqueza de la cual provengan.

En función de lo anterior, consideramos que tanto la persona física con actividades empresariales como la persona moral se presentan ante el impuesto sobre la renta en los mismos términos, motivo por el cual resulta posible —material y jurídicamente— que una persona pueda elegir si explota un giro comercial o industrial bajo una figura corporativa societaria, o bien, en lo individual, sin que ello altere la sustancia económica de la operación, que es el elemento de mayor relevancia en la determinación del régimen tributario.

Bajo esta misma línea argumentativa, se aprecia que no es inherente a un grupo determinado —personas morales, frente a personas físicas con actividades empresariales— la obtención de un 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

categoría jurídica revestida de características generales— deberían tributar en los mismos términos, es decir, de conformidad con las mismas reglas.

En este sentido, también resulta ilustrativo que, previo al establecimiento del sistema de deducción de adquisiciones en el año de mil novecientos ochenta y seis, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, se encontraban obligadas a calcular sus deducciones atendiendo al costo de lo vendido, lo cual acredita que dicho sistema de deducción no es incompatible con los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, sea que lo hagan como persona física o como persona moral.

De esta manera, se considera que la organización corporativa inherente a las personas morales, no modifica la naturaleza del ingreso obtenido ni permite desprender alguna nota característica a dicho grupo que deba trascender cualitativamente para efectos fiscales.

Al respecto, no debe pasarse por alto que, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las morales, deben: adquirir mercancías para estar en posibilidad de desarrollar su actividad fundamental, y contrastar el ingreso obtenido al enajenarla, contra el costo que significó adquirirla o producirla, a fin de conocer la 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,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

sin que dicha afirmación implique desconocer que en otros rubros podrían existir diferencias entre ambos grupos.

Asimismo, existen una serie de prescripciones legales que abonan a la conclusión que sostenemos en el sentido de que no debería existir un trato diferenciado en lo que hace al mecanismo de deducción en el rubro de inventarios:

- Las obligaciones que impone el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación[6] en cuanto a la contabilidad, son exactamente las mismas para ambos grupos.

[6] El mencionado numeral establece lo que a continuación se transcribe, atendiendo al texto vigente en el año de dos mil cinco:
"Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:
I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.
IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.
Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- Tienen la misma obligación de efectuar registros de control sobre sus inventarios, regulada en el artículo 86, fracción XVIII, para las morales[7], y en el 113, fracción V, para las físicas[8].
- En términos fiscales, a las personas morales se les reconoce la posibilidad de generar pérdidas y, por ende, de amortizarlas. Por contrapartida, *uno de los capítulos del Título IV que reconoce la posibilidad de generar pérdidas* —y de amortizarlas—, es el de personas físicas con actividades empresariales.
- Asimismo, es relevante que el impuesto al activo —denominado originalmente "al activo de las empresas"—, tiene como sujetos a las personas morales y, de entre las posibilidades que ofrecen las cédulas que integran el Título IV— a las físicas que desarrollan actividades empresariales.

En consecuencia, al apreciarse que —en lo que concierne al ingreso obtenido por personas morales y por las físicas con actividades empresariales— existe identidad cualitativa por el tipo de ingresos que se perciben, el impuesto correspondiente, por regla general —que admite excepciones—, ordinariamente debería determinarse bajo el mismo esquema. Por tanto, ***resultaba***

---

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

[8] Asimismo, debe tomarse en cuenta lo establecido por el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que dispone lo siguiente:
"Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes: [...]
V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

indispensable que el establecimiento de diferencias obedeciera a una justificación objetiva y razonable, lo cual no acontece en el presente caso, tal y como se precisa a continuación.

2. Considerando que nos encontramos ante causantes que se encuentran en un plano de igualdad, ¿qué trascendencia tiene la justificación en el establecimiento de un trato diferenciado como el que se combatía en el presente caso?

Ya se ha señalado que la propia posición mayoritaria sostiene que, del proceso legislativo que dio lugar a las reformas reclamadas, no se desprenden razones relevantes para distinguir el régimen tributario de las personas morales, frente a las físicas con actividades empresariales.

Ya hemos señalado nuestro disenso frente a tal postura, pero quisiéramos colaborar a evitar que una indebida lectura de nuestra posición, llevara a que algunos la confundieran con rigorismo o con un formalismo excesivo.

No es que los Ministros de la Corte, desde nuestra particular condición, no nos encontremos en posibilidad de imaginar o suponer las razones que justifican un trato diferenciado establecido legalmente; tampoco respaldamos nuestra posición en una actitud burocrática, bajo la cual se apreciaría que el legislador incumplió con una parte de trámite y, por ende, habría viciado el procedimiento; finalmente, nuestra posición de ninguna manera cuestiona los alcances de la potestad tributaria, ni la competencia que su ejercicio establece, específicamente, en los representantes populares.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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 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

---

[9] El texto correspondiente se transcribe a continuación: "De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales." (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, página 35.)

[10] La jurisprudencia referida establece lo siguiente: "El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

de la de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”[11], con base en las cuales se ha sostenido lo siguiente:

- 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

---

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 prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que 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.)

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

Enunciados éstos de incuestionable valía, pero que si no son aterrizados en las circunstancias relevantes de cada caso, se quedan como fórmulas vacías que en poco contribuyen a la efectiva tutela de las garantías individuales.

En relación con este punto, reconociendo los méritos de los postulados identificados, se suele cuestionar su aplicación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando que está muy bien que se busque una igualdad real y que debe procurarse un trato igual entre los iguales, pero que el problema real radica en determinar quiénes son iguales entre sí y, por ende, frente a quiénes son desiguales los integrantes del primer grupo, siendo dicha distinción la que permite la validación constitucional del trato diferenciado.

Como acercamiento a dicho problema —ciertamente no menor— este Alto Tribunal puede aproximarse con un criterio que atienda a los supuestos "sospechosos" para el establecimiento de tratos diferenciados, como son los enunciados en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[12]. De esta forma, cuando llegare a apreciarse la existencia de un trato diferenciado basado en razones de origen étnico o nacional,

[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".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

relacionadas con el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias o el estado civil, entre otros, resultará evidente lo artificial de los (simulados) términos de comparación.

Pero existen casos —principalmente en materias como la tributaria— en los que la Constitución no establece un criterio diferenciador claramente determinado, no porque sea omisa en ese sentido, sino porque dicha labor se encomienda al legislador ordinario, el cual contará con un margen amplio —que no ilimitado— de configuración para el diseño del sistema tributario, y para la identificación de diferencias que considere relevantes, las cuales de cualquier manera se encontraran sujetas al escrutinio del Tribunal Constitucional —si bien, en la mayoría de los casos, bajo una intensidad débil, a fin de respetar ese marco amplio de actuación, derivado del principio democrático y de división de poderes—.

Así, como criterio relevante para la justificación del trato diferenciado entre sujetos en un plano de igualdad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha acudido al que sostiene que la decisión del trato diverso debe estar fundado en finalidades aceptadas constitucionalmente y, para tal efecto, *la justificación que propone el legislador no es solamente útil, sino que resulta* ***indispensable,*** pues no corresponde a este Alto Tribunal inferir si se persigue más de una finalidad específica, o bien, averiguar cuál de ellas es la que se busca obtener.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que, para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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.

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,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- 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 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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—.

En relación con lo anterior, la Primera Sala ha sostenido[13] que "[...] el análisis que debe realizar el juez constitucional exige no sólo

[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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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:

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).

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

"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].

---

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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 las personas físicas con actividades empresariales, y las personas morales.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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 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—,

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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 momento y circunstancias diversas. En otras palabras, ¿qué no al

[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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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 técnica del legislador, que pudiendo incorporar reformas que tienden a cierto fin desde el año de dos mil

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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

[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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 físicas con actividades empresariales, se encuentran en un plano de igualdad que justifica que reciban un trato semejante.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 se da en un plano de igualdad, mediante la realización del mismo tipo de actividades.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 personas físicas empresarias frente a las morales? Porque el ordenamiento les da un trato diferenciado.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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 debe otorgar a las personas morales y a las personas físicas con

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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:

[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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

- Amparo en Revisión 970/1999, resuelto en sesión de fecha veintisiete de abril de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

- Amparo en Revisión 761/2003, resuelto en sesión de fecha treinta de marzo de dos mil cuatro, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

De dichos precedentes se desprenden las tesis aisladas en cuyos rubros se lee “RENTA. EL QUE SE DÉ UN TRATO DESIGUAL, CONFORME A LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 80 Y 108-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, RESPECTO DE LAS QUE LOS RECIBEN POR EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”[20] y “RENTA. LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO

[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.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[21].

4.1.3. Asuntos relacionados con la posibilidad de hacer dictaminar estados financieros por contador público registrado.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, al limitarse la posibilidad de que ciertos contribuyentes —los distintos a las personas morales y a las físicas con actividades empresariales— pudieran hacer dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

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

[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".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo además unas y otras —las dedicadas a actividades empresariales, frente a las dedicadas a otro tipo de actividades—, una capacidad económica, financiera y administrativa desigual, por lo que se justificaba el trato fiscal diferente que se les otorga.

B. Precedentes relevantes:

- Amparo en Revisión 2213/1999, resuelto en sesión de fecha dos de marzo de dos mil uno, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

De dicho precedente se desprende la tesis aislada de rubro: "ESTADOS FINANCIEROS. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYENDO A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, PUEDEN, VOLUNTARIAMENTE, DICTAMINARLOS MEDIANTE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[22].

[22] Tesis 2a. XXXIX/2001, establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIII, de abril de 2001, página 498, en cuyo texto se lee: "El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación al establecer que sólo las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros mediante contador público autorizado, pueden optar por hacerlo en términos de lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que dicho principio constitucional se encuentra referido a la situación relevante que para efectos fiscales tenga un contribuyente en relación con otros, de tal suerte que la exclusión que hace el legislador en el mencionado artículo 32-A de las personas físicas con ingresos por honorarios profesionales no implica un trato 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

---

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.”

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Del amparo en revisión en cita, se derivó la tesis aislada de rubro "RENTA. EL ARTÍCULO 108-A (ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"[23].

4.1.5. Asuntos relacionados con la forma en que debe calcularse la base para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

A través de dichos asuntos, se determinó que la forma en la que las personas morales y las físicas con actividades empresariales, determinaban la renta gravable para efectos del cálculo de la participación en las utilidades, era análoga, atento al contenido del artículo 10 —personas morales—, así como de los numerales 130 y 132 —personas físicas con actividades empresariales—, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

---

[23] Tesis P.LXXXII/97, 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 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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

A. Razones que apoyaron el sentido del fallo: el procedimiento seguido por las personas físicas con actividades empresariales y por las personas morales, es prácticamente idéntico, tanto en lo que se refiere al concepto de utilidad fiscal, para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades, como en lo que atañe a la forma de establecer la base gravable para el pago del impuesto sobre la renta, pues la única aparente diferencia es el concepto final de la operación que se lleva a cabo, porque mientras en el artículo 130 se le denomina "utilidad gravable", en el artículo 10 se le llama "resultado fiscal", pero ambos conceptos constituyen renta gravable para efectos del pago del impuesto sobre la renta, ya sea de las personas físicas o bien de las personas morales.

B. Precedente relevante:

- Amparo Directo en Revisión 269/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza.

- Amparo en Revisión 1919/2004, resuelto en sesión de fecha tres de mayo de dos mil cinco, por el Tribunal Pleno, siendo ponente el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

De dichos precedentes se desprende la siguiente tesis aislada: "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 130 Y 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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

4.1.6. Asuntos relacionados con la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En los diversos precedentes resueltos por el Pleno y por ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde el mes de mayo de dos mil cuatro relacionados con la deducción de la participación a los trabajadores de las utilidades, puede apreciarse el siguiente texto, en el que se describe al concepto “empresa”, considerándolo incluyente, tanto de las personas físicas como de las morales:

“En estos términos, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, en tal virtud, cualquier persona física o moral que reúna dichas características está obligada a participar a sus trabajadores de las utilidades que obtenga.”

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”.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

Como puede apreciarse, son múltiples las ocasiones en las que este Alto Tribunal se ha pronunciado en relación con la similitud que debe imperar en el trato fiscal que corresponde a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales.

4.2. Precedentes en los que se ha resuelto que, a pesar de que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales se encuentran en un plano de igualdad, se justifica la existencia de un tratamiento diferenciado específico.

4.2.1. Asuntos relacionados con la obligación de calcular el ajusta anual por inflación.

A través de dichos asuntos, se atendió a diversos argumentos que planteaban una supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, toda vez que las personas morales se encuentran obligadas a calcular el ajuste anual por inflación, a diferencia de lo que acontece con las personas físicas empresarias.

A. Razón para distinguir entre ambos grupos de contribuyentes: se hizo referencia al proceso de creación de la norma y al sistema de acumulación de personas físicas y morales, señalándose lo siguiente:

> “De lo anterior puede deducirse que la razón fundamental por la que se otorga un trato diferente en la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas físicas con actividades empresariales en cuanto a que, a diferencia de las morales, no se les obliga a considerar el ajuste anual por inflación, obedece a que aquéllas deben acumular sus ingresos al momento en que sean efectivamente percibidos o cobrados en efectivo, en bienes o en servicios y no cuando se devengan como anteriormente lo hacían respecto de los ingresos en crédito que tuvieran”.

B. Precedentes relevantes:

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

- Amparo en Revisión 2688/2003, resuelto en sesión de fecha dos de abril de dos mil cuatro, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Juan Díaz Romero.
- Amparo en Revisión 38/2004, resuelto en sesión de fecha dos de abril de dos mil cuatro, por la Segunda Sala, siendo ponente el Ministro Juan Díaz Romero.

De dichos precedentes, así como de otros en los que se reiteró el criterio sostenido, derivó la tesis de jurisprudencia de rubro: "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[25].

[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."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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:

- 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.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- 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 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].

---

[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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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;

---

mismo impuesto, el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías y sujetarlos a regímenes diversos."

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

- 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 IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA"[28].

[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".

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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 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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

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—.

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

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

2503-132133

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.

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

clbohxkYIJc38h8X9paqFMSIGXgxIpR0Q8B/NimDVIw=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 29/03/2025 21:02:34.200 -06:00
2503-132133