

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1913/2004.
QUEJOSA: ***** , SOCIEDAD ANÓNIMA
DE CAPITAL VARIABLE.**

**MINISTRO PONENTE: GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
SECRETARIO: JORGE LUIS REVILLA DE LA TORRE.**

Vo.Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día dieciocho de febrero de dos mil cinco.

**V I S T O S ; y
R E S U L T A N D O :**

PRIMERO. Por escrito presentado el nueve de diciembre de dos mil tres, en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ***** , en representación de la empresa ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se especifican:

Cotejado:

"III. AUTORIDAD RESPONSABLE: Los C.C. Magistrados que integran la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.--- IV. ACTO RECLAMADO: La sentencia definitiva, dictada por la H. Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 31 de octubre de 2003."

SEGUNDO.- La parte quejosa invocó como preceptos violados los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y como conceptos de violación los que estimó pertinentes.

TERCERO.- La Magistrada Ma. Concepción Martínez Godínez, en suplencia del Presidente de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante oficio número 17-1-3-4018/04, de veintinueve de enero de dos mil cuatro, remitió al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno, la demanda de amparo instaurada por la sociedad actora.

CUARTO.- Por acuerdo de cuatro de marzo del año próximo pasado, el Presidente del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, admitió a trámite la demanda de garantías y la registró bajo el expediente número ***** y, seguidos los trámites de ley, en la sesión de once de agosto de dicha anualidad, se dictó sentencia en la cuál, por mayoría de votos, se determinó conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a *****, Sociedad Anónima de Capital Variable respecto de la sentencia que reclamó de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitida en el juicio contencioso administrativo *****, el treinta y uno de octubre de dos mil tres, al estimar que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que únicamente se permite la reestructuración

accionaría entre empresas de un mismo grupo y, por ende, la transmisión de acciones a su costo fiscal, sólo a aquellas empresas que sean titulares del 51% de las acciones de la sociedad emisora que se pretendan enajenar y no así a las que sean propietarias del 50% de las acciones de ese tipo, no obstante que en uno y otra caso, la reestructuración no importe un acto lucrativo, sino el simple intercambio de acciones dentro del mismo patrimonio corporativo, lo que provoca un trato desigual entre contribuyentes que realizan actos jurídicos similares.

QUINTO.- Inconforme con dicha resolución, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, interpuso recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado del conocimiento, cuyo Presidente mediante auto de dieciocho de noviembre dos mil cuatro, ordenó el envío de los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SEXTO.- Mediante proveído de cuatro de enero de dos mil cinco, el Presidente de este Alto Tribunal, por una parte, admitió el recurso de revisión hecho valer, mismo que se registró bajo el expediente número 1913/2004 y, por la otra, ordenó que se turnara al Ministro Genaro David Góngora Pimentel.

Por acuerdo de veinticuatro de enero de dos mil cinco, el Subsecretario General de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo constar que dentro del plazo concedido al Agente del Ministerio Público, no se formuló pedimento alguno.

Previo dictamen realizado por el Ministro Ponente, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación remitió el

asunto a la Segunda Sala en la que su Presidente acordó que se avocara al conocimiento del asunto, habiéndose turnado al propio Ponente.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente asunto, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante Decreto de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84, fracción II, de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y conforme a lo previsto en los puntos Segundo y Tercero, fracción II, en relación con el punto Cuarto, del Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado el veintinueve de junio de dos mil uno en el Diario Oficial de la Federación, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo en el que se hizo valer como concepto de violación, entre otras cuestiones, la inconstitucionalidad del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, y subsiste en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, sin que se estime necesaria la intervención del Tribunal Pleno para la resolución del presente asunto.

SEGUNDO.- Debe establecerse si el recurso fue presentado en tiempo.

Para tal efecto, es menester señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, el término

para la interposición del recurso de revisión será de diez días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida.

En el presente asunto, la ejecutoria pronunciada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, fue notificada por oficio a las autoridades hacendarias, en su carácter de terceros perjudicados, el tres de noviembre de dos mil cuatro (según se desprende del sello que aparece en la parte inferior de la fojas ciento veinte a ciento veintidós del expediente relativo al juicio de amparo), surtiendo sus efectos al día hábil siguiente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley de Amparo y, corriendo el término para su interposición a partir del cinco y hasta el dieciocho de noviembre de dicha anualidad, en términos de lo establecido por el artículo 24 de dicha ley, pues fueron inhábiles los días seis, siete, trece y catorce de noviembre, por ser sábados y domingos, respectivamente, al así establecerlo el artículo 23 del ordenamiento legal en comento

Resulta aplicable al caso concreto la tesis de jurisprudencia P./J. 24/2003 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época, misma que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, julio de dos mil tres, página veinte, que es del tenor literal siguiente:

***“NOTIFICACIONES A LA AUTORIDAD DENTRO
DEL JUICIO DE AMPARO. SURTEN SUS EFECTOS
AL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE SE HICIERON,***

CUANDO SEA TERCERA PERJUDICADA. Conforme a lo establecido en la fracción I del artículo 34 de la Ley de Amparo, las notificaciones que se hagan a las autoridades responsables surtirán sus efectos desde la hora en que hayan quedado legalmente hechas, en tanto que, al tenor de lo previsto en la fracción II del propio numeral, las demás surtirán sus efectos desde el día siguiente al de la notificación personal o al de la fijación de la lista en los Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito o Suprema Corte de Justicia. De la interpretación armónica de los artículos 24, 28, fracción I, 29 y 34 de la Ley de Amparo, cabe destacar que por lo que se refiere a las autoridades, la ley da un mismo tratamiento, respecto de las notificaciones que se les hacen, en su carácter de responsables o como terceras perjudicadas, ordenando que en ambos casos se practiquen por medio de oficio, por correo, en pieza certificada con acuse de recibo. No obstante lo anterior, por lo que se refiere a cuándo surten sus efectos, la ley establece que las que se hagan a las autoridades en su carácter de responsables, será desde la hora en que hayan quedado legalmente hechas, mientras que las demás, desde el día siguiente al de la notificación personal o al de la fijación de la lista en los Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito o Suprema Corte de Justicia. Lo anterior lleva a concluir que conforme a lo dispuesto en

los artículos mencionados existe una expresa distinción entre el carácter de autoridad responsable y la diversa calidad que la autoridad tiene cuando actúa como tercera perjudicada, para el cómputo del término de interposición del recurso de revisión. En tal virtud, para los casos en que la autoridad tenga el carácter de tercera perjudicada, no debe estarse a la regla prevista en el artículo 34, fracción I, de la Ley de Amparo, ya que conforme a dicho precepto las notificaciones que se hagan a las autoridades responsables, surtirán sus efectos desde la hora en que hayan quedado legalmente hechas, sino a la fracción II, en donde debe incluirse a las que se hagan a las autoridades actuando con el carácter de terceras perjudicadas, surtiendo efectos desde el día siguiente al de la notificación, máxime que así lo dispone como regla general el artículo 321 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria.”

Por tanto, si el recurso de mérito se interpuso el diecisiete de noviembre de dos mil cuatro (según se aprecia del sello que consta en la primera hoja del escrito relativo que aparece agregado a fojas dos a cuarenta y dos del cuaderno relativo al amparo directo en revisión) debe tenerse por presentado en tiempo.

TERCERO.- La recurrente en su escrito de expresión de agravios, sostuvo que la sentencia recurrida, viola el contenido de

los artículos 77, 78, 79 y demás relativos de la Ley de Amparo, toda vez que los Magistrados integrantes del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, realizaron una indebida interpretación y análisis de lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar que dicho precepto jurídico, transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por permitir sólo a aquellas empresas que sean propietarias de un cincuenta y uno por ciento de las acciones con derecho a voto de la empresa emisora, llevar a cabo una reestructuración corporativa, considerando la enajenación de acciones a costo fiscal y no así a las que sean propietarias de un porcentaje menor, en atención a lo siguiente:

- a) El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, establece un beneficio que se otorga a ciertos contribuyentes, por lo que no puede sostenerse, en los términos en que lo hizo el Tribunal Colegiado del conocimiento, que dicho numeral transgreda la garantía de equidad tributaria, ya que a un beneficio como el que establece dicho numeral, no le son aplicables los principios que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, no transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el hecho de que sólo se permita la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades que cuentan con el cincuenta y uno por ciento de la participación accionaria de otra empresa y no así a los que detentan un porcentaje menor a dicho monto, obedeció a que precisamente dichos accionistas no tienen el control del grupo, otorgando así un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

CUARTO.- En primer lugar, se debe analizar si el presente asunto reúne los requisitos de importancia y trascendencia a que hace alusión el artículo 107, fracción IX de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el punto Primero del Acuerdo General Plenario 5/1999, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintidós de junio de dicho año, para verificar si es o no procedente el recurso de revisión que nos ocupa.

La exposición de motivos de la reforma constitucional a la fracción IX del artículo 107 Constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de junio de mil novecientos noventa y nueve, establece que las facultades discrecionales que se otorgan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver sobre su competencia o sobre la procedencia de las instancias planteadas ante ella dentro del juicio de amparo, como sucede respecto del recurso de revisión interpuesto contra sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, tiene por objeto que este Alto Tribunal deje de conocer aquellos asuntos en los que no deba entrar al fondo para fijar un criterio de

importancia y trascendencia, con lo cual se pretende fortalecer el carácter de máximo órgano jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en congruencia del carácter uni-instancial del amparo directo, a fin de que por excepción se abra y resuelva la segunda instancia, sólo en aquellos casos que resulte imprescindible la intervención de este Alto Tribunal.

Es por ello que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el Acuerdo 5/1999, cuyo punto Primero establece que para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, se requiere que se reúnan los siguientes supuestos:

- a) Que en la sentencia recurrida se haya hecho pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento, o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional, o que, habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio, y
- b) Que el problema de constitucionalidad entrañe la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.

Ahora bien, por lo que se refiere al segundo de los requisitos antes mencionados, el propio punto Primero del Acuerdo en cita señala, que, por regla general, se entenderá que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad hecho valer en la demanda de garantías, así como cuando no se hayan

expresado agravios o, en su caso, estos resulten ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes y no haya que suplir la deficiencia de la queja, o bien, en casos análogos.

En este sentido, debe señalarse que el recurso de mérito sí cumple con los requisitos antes aludidos, en virtud de que se interpuso oportunamente; en la sentencia recurrida se estableció que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; además de que su resolución entraña un criterio jurídico de importancia y trascendencia, toda vez que no existe jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad planteado respecto a dicho numeral, por lo que se estima necesario abordar su estudio.

Es aplicable al respecto la tesis de jurisprudencia 2a./J. 64/2001 sustentada en la novena época por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, diciembre de 2001, página 315, que es del tenor literal siguiente:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. Los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83, fracción V, 86 y 93 de la Ley de Amparo, 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y el Acuerdo 5/1999, del 21 de junio de 1999, del Pleno

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo, permiten inferir que un recurso de esa naturaleza sólo será procedente si reúne los siguientes requisitos: I. Que se presente oportunamente; II. Que en la demanda se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal y en la sentencia se hubiera omitido su estudio o en ella se contenga alguno de esos pronunciamientos; y III. Que el problema de constitucionalidad referido entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia a juicio de la Sala respectiva de la Suprema Corte; en el entendido de que un asunto será importante cuando de los conceptos de violación (o del planteamiento jurídico, si opera la suplencia de la queja deficiente) se advierta que los argumentos o derivaciones son excepcionales o extraordinarios, esto es, de especial interés; y será trascendente cuando se aprecie la probabilidad de que la resolución que se pronuncie establezca un criterio que tenga efectos sobresalientes en materia de constitucionalidad; por el contrario, deberá considerarse que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el tema de constitucionalidad planteado, cuando no se hayan expresado agravios o cuando, habiéndose

expresado, sean ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes, siempre que no se advierta queja deficiente que suplir y en los demás casos análogos a juicio de la referida Sala, lo que, conforme a la lógica del sistema, tendrá que justificarse debidamente.”

QUINTO.- Antes de proceder al estudio de los agravios que hizo valer la autoridad recurrente, se estima necesario analizar si efectivamente le era aplicable a la solicitud que presentó ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos; o bien, el de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, ya que dependiendo de ello; podría volverse incongruente y hasta nulo el fallo que respecto de la cuestión de constitucionalidad pudiera emitir esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el numeral primeramente citado.

Lo anterior es así, en virtud de que la parte quejosa en el primer concepto de violación del escrito inicial de demanda, sostuvo, en esencia, que la sentencia dictada por los Magistrados integrantes de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa transgrede las garantías de legalidad y debido proceso legal consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por indebida aplicación del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de

dos mil dos; ya que desde su particular punto de vista, la disposición aplicable a la consulta que presentó *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, ante la autoridad hacendaria era la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 y no el artículo 26 citado; toda vez que el contenido de dicha regla fue prorrogado por la propia autoridad fiscal hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos y establece un esquema más benéfico para efectos de la enajenación de acciones en el marco de una reestructuración corporativa.

En tal virtud, si como lo sostuvo la parte quejosa en el primer concepto de violación del escrito inicial de demanda, el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, no debió ser aplicado por la autoridad hacendaria al momento de resolver la consulta que le formuló *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, sino más bien el de la Regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea para 2000; procede analizar, en primer lugar, tal cuestión, ya que de no hacerlo así, se podría resolver sobre la constitucionalidad de un precepto que quizás no debió habersele aplicado a la quejosa por parte la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y, por consiguiente, que no debió ser materia de estudio por parte de los Magistrados integrantes del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De esta forma, se pone de manifiesto que a pesar de que la cuestión jurídica que planteó la parte quejosa en el primer concepto de violación del escrito inicial de demanda, constituye una cuestión de legalidad, al encontrarse ésta indisolublemente

ligada con el problema de constitucionalidad, se estima necesario resolver preferentemente esa cuestión, antes de proceder al análisis de los agravios que hizo valer la autoridad recurrente.

En virtud de lo anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, procede al análisis de ese planteamiento, a fin de garantizar una impartición de justicia completa, pronta y expedita en términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Resulta aplicable en lo conducente, la tesis de jurisprudencia 2a. IX/2004, sustentada en la novena época por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, marzo de dos mil cuatro, página trescientos ochenta y dos, que es del tenor literal siguiente:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. LOS AGRAVIOS DE LEGALIDAD SON ATENDIBLES CUANDO SE ENCUENTRAN VINCULADOS INDISOLUBLEMENTE CON ASPECTOS DE CONSTITUCIONALIDAD. Conforme a los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 83, fracción V, de la Ley de Amparo, que regulan el recurso de revisión en amparo directo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esta instancia deberá examinar las cuestiones propiamente constitucionales. Ahora bien, si en el recurso se plantean agravios

sobre constitucionalidad de normas generales o de interpretación directa de un precepto de la Constitución, junto con argumentos de legalidad, donde la vinculación es tal que afecta la congruencia de la sentencia, éstos deben ser analizados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tanto que dichos agravios no refieren cuestiones de mera legalidad, sino que constituyen aspectos propiamente constitucionales, toda vez que se encuentran vinculados indisolublemente con el pronunciamiento de inconstitucionalidad y en relación con las consideraciones que el Tribunal Colegiado de Circuito realizó para conceder el amparo, es decir, se trata de agravios que no son ajenos a las cuestiones constitucionales examinadas en la resolución recurrida, sino que forman parte de ella.”

Así las cosas, procede analizar, en primer lugar, cuál era la disposición que se debió aplicar por parte de las autoridades demandadas en el juicio fiscal, si la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal; o bien, el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

A fin de estar en posibilidad de analizar la cuestión jurídica planteada, se estima necesario, en primer lugar, tomar en consideración lo siguiente:

- a) Mediante escrito presentado el diecinueve de diciembre de dos mil uno, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitó ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, autorización para enajenar acciones a costo fiscal y evitar, en su caso, la determinación presuntiva a que se refieren los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil uno, con motivo de una reestructuración corporativa, en términos de lo dispuesto en la Regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, cumpliendo con los requisitos ahí señalados.
- b) El primero de enero de dos mil dos, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establecía, por una parte, que se abrogaba la Ley del Impuesto sobre la Renta de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta; dentro de la cuál se contenían los artículos 64, 64-A, 65 y 102 del ordenamiento legal en comento, en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno y, por la otra, que quedaban sin efectos las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general que se hubieran otorgado a

título particular, que contravengan o se opongan a lo preceptuado en la nueva ley, en términos de lo dispuesto por las fracciones II y LXXXIX del artículo Segundo Transitorio del ordenamiento legal en comento.

Asimismo, se señalaba en el artículo 26 de dicho cuerpo normativo, que las autoridades fiscales autorizarían la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con todos y cada uno de los requisitos ahí establecidos, destacándose, de entre otros, el relativo a que para que se considere grupo, era necesario que el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta, de las mismas personas en por lo menos un 51%.

- c) El siete de enero de dos mil dos, esto es, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se llevó a cabo la reestructuración corporativa y la consecuente enajenación de las acciones de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, por parte de ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, a su controlada ***** , Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable.

En torno a esta operación, se estima importante señalar que en el caso concreto, *****, **Sociedad Anónima de Capital Variable sólo detenta el 50% de acciones con derecho a voto de *******, **Sociedad Anónima de Capital Variable** y el 99.99% de *****, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, **por lo que no podía cumplir con el requisito previsto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.**

- d) El **cinco de marzo de dos mil dos**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Vigésima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; en cuyo artículo primero **se prorrogó hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000**, denominándose en lo sucesivo Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 y dentro de la cual se contenía la Regla 3.5.7. a que se ha hecho alusión.
- e) El **primero de abril de dos mil tres**, se le notificó a *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, la resolución contenida en el oficio 330-SAT-IV-3-1215/2003, a través de la cual **se le negó la autorización para enajenar acciones a costo fiscal ajustado, al estimar que si bien es cierto**

que la Regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; se prorrogó hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos, lo cierto es que la misma quedó derogada desde el primero de enero de dos mil dos, con motivo del contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde se prevén de manera expresa los requisitos que debían de cumplirse a efecto de llevar a cabo la enajenación de acciones a su costo fiscal, mismos que no son cumplidos a cabalidad por la solicitante, en virtud de que al momento en que se llevó a cabo la operación en comento (siete de enero de dos mil dos), ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, tan sólo detentaba el 50% de las acciones con derecho a voto de ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable y no el 51% que señala dicho numeral, por lo que si la situación jurídica se dio bajo la vigencia de esta norma, ésta es la que debía aplicarse en términos de lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

- f) Inconforme con dicha resolución, ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en donde previos los trámites de ley, el treinta y uno de octubre de dos mil tres, los Magistrados integrantes de la Primera Sala Regional Metropolitana de dicho Tribunal, resolvieron confirmar la validez de la

resolución impugnada, al estimar, en esencia, lo siguiente:

- En virtud de que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, se abrogó la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta; quedaron derogados los preceptos jurídicos a que se refiere la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; por lo que si ahora en el artículo 26 del nuevo ordenamiento jurídico se prevén los requisitos que deben de cumplirse para efectos de obtener la autorización de la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, se pone de manifiesto que la autoridad demandada actuó conforme a derecho, a pesar de que la regla se hubiera prorrogado hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos; toda vez que la operación en comento se realizó el siete de enero de dos mil dos, esto es, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y en específico del artículo 26 que es la aplicable al caso concreto, en términos de lo dispuesto por el artículo 6

del Código Fiscal de la Federación, sin que sea óbice a dicha conclusión el conflicto que pudiera suscitarse entre dicho precepto jurídico y la regla en cuestión, toda vez que aquél pertenece a un ordenamiento de mayor jerarquía.

- Se desestima su planteamiento en torno a que la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; tiene su fundamento en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación y que por tanto sólo pueden derivar derechos para los particulares en los casos en que ésta se publique en el Diario Oficial de la Federación, tal como sucedió en la especie con la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; ya que dicho precepto jurídico se refiere a circulares que son criterios dirigidos de una autoridad a otra y que ocasionalmente pueden publicarse en el Diario Oficial de la Federación; más no a reglas generales que publiquen por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en dicho medio de información.

- g) En contra de dicho fallo, *********, Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió juicio de amparo directo, haciendo valer en el primer concepto de violación, que es el que aquí interesa,

que la responsable transgrede en su perjuicio las garantías de legalidad y debido proceso legal que contiene el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; al haber reconocido la validez de la resolución impugnada; en virtud de lo siguiente:

- La Primera Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no señala el fundamento y argumento lógico del porqué considera que existe una contradicción de leyes entre el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos y la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; vigente hasta mayo de dos mil dos, que la quejosa considera aplicable a la consulta que presentó el diecinueve de diciembre de dos mil uno y la operación que realizó el siete de enero de dos mil dos.
- No puede sostenerse que se hubiera derogado la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; ya que la propia autoridad hacendaria decidió prorrogar su aplicación, bajo la vigencia de la nueva ley, a pesar de que los preceptos que regulaba la anterior hubieren quedado derogados.

Lo anterior, obedece, al hecho de que lo que buscó la autoridad con dicha prórroga, fue darle vigencia a esa regla en beneficio de los contribuyentes, que por haber sido publicada en el Diario Oficial de la Federación le había generado el derecho de no cumplir con todos y cada uno de los requisitos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino sólo aquéllos que al efecto señalaba la propia regla, creando un sistema perfectamente armónico.

- De igual forma, no puede existir conflicto de leyes entre el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos y el de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; en virtud de que aquélla constituye una norma general y ésta, una especial, que regula el derecho para el particular de aplicar un esquema más benéfico, para efectos de la enajenación de acciones en el marco de una reestructuración corporativa; de modo que el contenido de dicha regla debe prevalecer sobre el de la ley.

- Finalmente, no puede sostenerse que exista tal conflicto, en virtud de que la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; no se opone o contradice lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ya que la autoridad puede establecer derechos a favor de los particulares; estableciendo menos exigencias que las previstas en la ley, tal como sucede en el caso concreto; por lo que no puede sostenerse que exista una incompatibilidad de normas; pues no son antagónicas ni mucho menos excluyentes.

Una vez precisado lo anterior, procede transcribir el contenido de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, a fin de determinar el alcance y los supuestos que regula dicha norma jurídica.

La regla en cuestión, textualmente establece:

“3.5.7. Para efectos de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán solicitar a la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes o a las administraciones locales jurídicas de ingresos que les corresponda, autorización para enajenar acciones a su costo

fiscal, siempre que se trate de reestructuraciones corporativas entre residentes del país y se cumpla con los siguientes requisitos:

A. Que el costo promedio de las acciones con las cuales se formula la solicitud, se determine a la fecha de la enajenación, conforme a los artículos 19, 19-A de la Ley del ISR, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente de las mismas.

B. Que las acciones que recibe el solicitante por las acciones que enajena, representen en el capital suscrito y pagado de la empresa emisora de las acciones que recibe, el mismo porcentaje, que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, precisando en cada caso las bases conforme a las cuáles se determinó el valor de las sanciones, en relación con el valor total de las mismas.

C. Que la empresa emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital por el solicitante con motivo de las

acciones que reciba, haciéndose constar lo siguiente:

1. Número de las acciones adquiridas por el solicitante por la enajenación de las acciones de la cuales era propietario, señalando el costo promedio por acción que corresponda

2. Número de las acciones representativas del capital social de la empresa adquirente, que reciba cada suscriptor como consecuencia de la suscripción y pago del capital, precisando que para efectos de los artículos 19 y 19-A de la Ley del ISR, el costo comprobado de adquisición de las acciones que recibe el solicitante, será el que resulte de dividir el total del costo promedio por acción a que se refiere el numeral anterior, entre el número de acciones recibidas, considerándose que la fecha de adquisición de las mismas, es la fecha de enajenación de las acciones de las que era propietario el solicitante.

D. Se presenten copias certificadas por el secretario del consejo de administración o el administrador único correspondientes al Libro de Registro de Acciones Nominativas y al Libro de Variaciones de Capital, en su caso, que las personas morales se encuentran obligadas a llevar conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles.

La autorización que se emita, se otorgará siempre que se cumpla con lo dispuesto en esta regla y se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan se mantienen en el mismo porcentaje por la sociedad o persona física que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.”

De lo anterior se desprende que para los efectos de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes podrán solicitar a la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes o a las administraciones locales jurídicas de ingresos que les corresponda, autorización para enajenar acciones a su costo fiscal, siempre que se trate de reestructuraciones corporativas entre residentes en el país y que se cumplan con diversos requisitos, a saber:

- a) Que el costo promedio de las acciones con las cuales se formula la solicitud, se determine a la fecha de la enajenación, conforme a los artículos 19 y 19-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente de las mismas.
- b) Que las acciones que recibe el solicitante por las acciones que enajena, representen en el capital suscrito y pagado de la empresa emisora de las

acciones que recibe, el mismo porcentaje, que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, precisando en cada caso las bases conforme a las cuáles se determinó el valor de la sanciones, en relación con el valor total de las mismas.

- c) Que la empresa emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital por el solicitante con motivo de las acciones que reciba, haciéndose constar lo siguiente:
- Número de las acciones adquiridas por el solicitante por la enajenación de las acciones de la cuales era propietario, señalando el costo promedio por acción que corresponda.
 - Número de las acciones representativas del capital social de la empresa adquirente, que reciba cada suscriptor como consecuencia de la suscripción y pago del capital, precisando que para efectos de los artículos 19 y 19-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el costo comprobado de adquisición de las acciones que recibe el solicitante, será el que

resulte de dividir el total del costo promedio por acción a que se refiere el numeral anterior, entre el número de acciones recibidas, considerándose que la fecha de adquisición de las mismas, es la fecha de enajenación de las acciones de las que era propietario el solicitante.

- d) Se presenten copias certificadas por el secretario del consejo de administración o el administrador único, correspondientes al Libro de Registro de Acciones Nominativas y al Libro de Variaciones de Capital, en su caso, que las personas morales se encuentran obligadas a llevar conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles.

De igual forma, se señala en dicha regla que la autorización que se emita, se otorgará siempre que se cumpla con lo dispuesto en la misma y se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan se mantienen en el mismo porcentaje por la sociedad o persona física que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; establece un beneficio a cargo de ciertos contribuyentes del impuesto sobre la renta, a fin de evitar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueda modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los

contribuyentes adquirieron o enajenaron las acciones, en términos de lo dispuesto por los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

Lo anterior es así, en virtud de que en dichos preceptos jurídicos se hace mención a la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de comprobación, modifique la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, a través de una determinación presuntiva del precio al cual adquirieron o enajenaron ciertos bienes, como por ejemplo las acciones, utilizando para ello, alguno de los métodos que señala el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A fin de corroborar dicha cuestión, se estima necesario transcribir la parte conducente de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, mismos que son del tenor literal siguiente:

“Artículo 64.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I.- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II.- Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III.- Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios dividido entre el resultado de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta. Se entenderá por porcentaje de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al

Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 62 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.”

“Artículo 64-A.- Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de

contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; y

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III.- Los términos contractuales;

IV.- Las circunstancias económicas; y

V.- Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubra más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

“Artículo 65.- Para efectos de lo dispuesto por el artículo 64-A, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

I.- Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II.- Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III.- Método de costo adicionado, que consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta

que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV.- Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a).- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b).- La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V.- Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a).- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b).- La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1.- Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2.- Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

VI.- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la

utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Para los efectos de este artículo y del artículo 64-A, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

“Artículo 102.- Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las autoridades fiscales estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V; en cuyo caso se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.”

De lo anterior se desprende que el principal objetivo de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; al hacer referencia directa a los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, era el de otorgarle a ciertos contribuyentes, la certeza de que las autoridades hacendarias no les iban a cuestionar y a determinar de manera presuntiva el

precio de enajenación de las acciones, en los casos en que se cumplieran con todos y cada uno de los requisitos ahí precisados, al momento de llevar a cabo la reestructuración corporativa, ya que de lo contrario existiría la posibilidad de que dichas autoridades modifiquen la utilidad o pérdida fiscal declarada.

Lo anterior es así, en virtud de que la existencia de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; obedeció a que precisamente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno, no existía en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la obligación por parte del contribuyente de solicitar autorización a las autoridades fiscales para llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal, ni tampoco la obligación por parte de la autoridad de emitir esa autorización; sino que ello se creó como un beneficio que se otorgaba a los particulares a fin de que cuando realizaran ese tipo de operaciones, no se les determinase una presuntiva de ingresos por parte de las autoridades fiscales al momento de llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal.

En ese mismo sentido, se estima importante precisar que el hecho de que los artículos 64, 64-A y 65 a que hace alusión la referida regla se encuentran contenidos en el Capítulo VI del Título II, denominado “de las facultades de las autoridades fiscales”, confirma lo ya señalado con anterioridad, en virtud de que en ese capítulo se establece la posibilidad de que la autoridad hacendaria lleve a cabo una determinación presuntiva respecto de las operaciones que realizan ciertos contribuyentes a costo fiscal; o bien, por abajo del costo fiscal; mientras que el artículo 102, aunque se encuentre en un apartado diverso,

también regula la posibilidad que tienen las autoridades hacendarias de modificar la utilidad o pérdida fiscal declarada por los contribuyentes del impuesto; por lo que es indudable que la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; al señalar que “para efectos de lo dispuesto en los artículos 64, 64-A, 65 y 102, de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, tiene como propósito evitar una determinación presuntiva por parte de la autoridad fiscal en ese tipo de operaciones al momento en que ésta verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes del impuesto.

A mayor abundamiento, debe señalarse que la propia quejosa reconoce que la finalidad de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; es la de evitar la presuntiva de ingresos previstos en los artículos 64 y 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta dos mil uno, al señalar:

“Aunado a lo anterior, conviene señalar que la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea tiene la finalidad de evitar la presuntiva de ingresos prevista en los artículos 64 y 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta 2001 y resulta que dicha presuntiva de ingresos, también se encuentra vigente en la nueva ley. Únicamente cambió la numeración, lo que exige una interpretación armónica no sólo de la Regla 3.5.7., sino de toda la Miscelánea que se prorrogó formalmente en marzo, respecto de su relación con la nueva Ley del ISR (sic).”

Bajo este orden de ideas, si tal como lo refiere la propia quejosa en su escrito inicial de demanda, la regla en cuestión tiene la finalidad de evitar la presuntiva de ingresos por parte de la autoridad hacendaria en los casos en que se lleve a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de una reestructuración corporativa; lo cierto es que dicha regla con motivo de la prórroga que llevaron a cabo las propias autoridades fiscales continuó vigente hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos, pero ahora para **efectos de los artículos** 91, 153, 215 y 216, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, que son los que vinieron a sustituir, con algunas modificaciones el contenido de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido de los artículos 91, 153, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos; en el mismo orden en que se encontraban contenidos los artículos 64, 64-A, 65 y 102, de la anterior, ley, para facilitar su estudio:

“Artículo 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o,

conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.”

“Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de

contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma,

así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residente en territorios con regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.”

“Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

I. Método de precio comparable no controlado,
que consiste en considerar el precio o el monto

de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará

dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes...
siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación

obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes

en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

“Artículo 153. Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV de esta Ley; en cuyo caso, se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.”

En tal virtud, la regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; no obstante estar relacionada con la enajenación de acciones a costo fiscal, tiene un objetivo específico, a saber, el evitar que las autoridades hacendarias le determinen un crédito fiscal a los contribuyentes que realicen ese tipo de operaciones, mediante la determinación presuntiva del

precio en que los contribuyentes adquirieron o enajenaron las acciones.

Una vez que ha quedado delimitado el alcance y los supuestos que regula dicha norma jurídica, procede analizar si la misma es o no aplicable a la operación que realizó la quejosa el siete de enero de dos mil dos; o bien; el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, a fin de determinar si la sentencia pronunciada por los Magistrados integrantes de la Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ajustó a derecho.

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, textualmente establece lo siguiente:

“Artículo 26.- Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

I. El costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud se determine, a la fecha de la enajenación, conforme a lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de esta Ley, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

II. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo, por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización a que se refiere este artículo.

III. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajene, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora de las acciones que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, que para estos efectos deberán elaborarse en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, precisando en cada caso las bases conforme a las cuales se determinó el valor de las acciones, en relación con el valor total de las mismas.

IV. La sociedad emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital con motivo de las acciones que reciba, protocolizada ante fedatario público, haciéndose

constar en dicha acta la información relativa a la operación que al efecto se establezca en el Reglamento de esta Ley. La sociedad emisora deberá remitir copia de dicha acta a las autoridades fiscales en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la protocolización.

V. La contraprestación que se derive de la enajenación consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que transmite.

VI. El aumento en el capital social que registre la sociedad adquirente de las acciones que se enajenan, sea por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.

VII. Se presente un dictamen, por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que se señale el costo comprobado de adquisición ajustado de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley, a la fecha de adquisición.

VIII. El monto original ajustado del total de las acciones enajenadas, determinado conforme a la fracción VII de este artículo al momento de dicha enajenación, se distribuya proporcionalmente a las acciones que se reciban en los términos de la fracción III del mismo artículo.

IX. Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen, en los términos del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.

X. Se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Para los efectos de este artículo, se considera grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital

social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. No se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.”

De dicho precepto jurídico se desprenden, entre otras cuestiones, que las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México, pertenecientes a un mismo grupo, siempre y cuando cumplan con todos y cada uno de los requisitos que establece dicho numeral; aclarándose que en caso de incumplimiento de cualesquiera de esos requisitos, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Asimismo, se destaca que para efectos de lo dispuesto en dicho precepto jurídico, se entiende por grupo, el conjunto de

sociedades cuyas acciones con derecho a voto sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%, sin considerar, por una parte, las acciones que hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista y, por la otra, las que habiendo sido colocadas entre el gran público inversionista hubiesen sido recompradas por el emisor.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que a partir del primero de enero de dos mil dos, el Legislador Federal estableció la obligación a cargo de las autoridades hacendarias de autorizar la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con diversos requisitos, entre ellos, el relativo a que para que se considere grupo a un conjunto de sociedades, era necesario que el conjunto de empresas cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta, de las mismas personas en por lo menos un 51%.

De esta forma, a partir de esa fecha, se estableció, por una parte, la necesidad de que el contribuyente que se encuentre en los supuestos normativos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solicite autorización a las autoridades hacendarias para que se le autorice llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo y, por la otra, la necesidad de que las autoridades, una vez que el contribuyente acredite y cumpla con todo lo ordenado en dicho numeral, proceda a autorizar esa operación, a fin de que no

se genere un impuesto sobre la renta con motivo de dicha operación y, por consiguiente, que no tenga cantidad alguna que pagar por concepto de impuesto sobre la renta, con motivo de dicha operación.

Lo anterior es así, en virtud de que no cumplirse con alguno de los requisitos que prevé dicho numeral, los contribuyentes del impuesto se encuentran obligados a determinar la ganancia por enajenación de acciones que resulte con motivo de dicha operación, en términos de lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido de dicho precepto jurídico, mismo que establece:

“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a dieciocho meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de

las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones aplicando el procedimiento siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, las utilidades actualizadas y los dividendos o utilidades percibidos por esta última, actualizados.

En el caso de las utilidades, se considerarán las obtenidas por dicha persona moral en el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente. Únicamente se considerarán las utilidades de ejercicios terminados.

Se considerará como utilidad para los efectos de este inciso, la utilidad fiscal disminuida con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la persona moral en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 11 de esta Ley; asimismo, se disminuirán las partidas no deducibles para los

efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la misma, de cada uno de los ejercicios correspondientes al periodo de que se trate.

En el caso de los dividendos o utilidades, se considerarán los percibidos en el mismo periodo por la persona moral de otras personas residentes en México, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los percibidos en acciones y de los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas, los reembolsos pagados, los dividendos o utilidades pagados, así como la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

Por lo que se refiere a la pérdida, se considerará que ésta es la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando estas últimas sean mayores. Únicamente se considerarán las

pérdidas de la persona moral de ejercicios terminados correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente.

Tratándose de los reembolsos, se considerarán los que se hayan pagado por dichas acciones durante el periodo comprendido desde que se adquirieron y hasta que se enajenen.

Los dividendos o utilidades se considerarán los pagados por la persona moral durante el mismo periodo a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que correspondiente a la excepción de los siguientes:

- 1. Los que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, siempre que se haya pagado el impuesto sobre la renta en el momento de su distribución.*
- 2. Los distribuidos en acciones y los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.*

III. La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, se efectuará por el periodo comprendido desde el mes de su adquisición y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Las utilidades, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, se actualizarán desde el último mes del ejercicio en el que se determinaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Los dividendos o utilidades pagados o percibidos y los reembolsos pagados, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se percibieron o se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

Para los efectos de este artículo, sólo se considerarán, en su caso, las utilidades, las pérdidas, los dividendos percibidos y los pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, correspondientes a los diez ejercicios terminados inmediatos anteriores a aquél en el que se efectúe la enajenación.

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de dieciocho meses o inferior, se considerará como monto original ajustado de las mismas, el costo comprobado de adquisición de las acciones disminuido de los reembolsos y de los dividendos

o utilidades pagados, por la persona moral emisora de las acciones, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

En el caso de que se enajenen acciones respecto de las cuales se hayan decretado dividendos y éstos no se hubiesen pagado al momento de la enajenación, los mismos se deberán considerar como dividendos pagados para la determinación del costo fiscal cuando quien tenga derecho al cobro del dividendo no sea el adquirente. En este caso, el adquirente no los considerará como dividendos pagados en la enajenación inmediata siguiente.

Cuando la suma de los dividendos o utilidades pagados, los reembolsos efectuados, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, todos estos conceptos actualizados, correspondientes a las acciones que se enajenan, excedan a la cantidad que resulte de sumar al costo comprobado de adquisición actualizado, las utilidades y los dividendos o utilidades percibidos, actualizados, de las acciones que se enajenan, las acciones de que se trate no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo. El excedente determinado conforme a este párrafo,

considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que en los términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas disminuido de los reembolsos pagados, todos estos conceptos actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que lo soliciten, constancia con la información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar constancia a los accionistas, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales.

Cuando una persona moral adquiera de una persona física o de un residente en el extranjero, acciones de otra emisora, el accionista de la persona moral adquirente no considerará dentro del costo comprobado de adquisición las utilidades o dividendos que se hayan generado con anterioridad a la fecha de adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones. La persona moral emisora antes mencionada no incluirá estas utilidades o dividendos en la información que para los efectos del cálculo a que se refiere este artículo proporcione a sus accionistas.

Cuando en este artículo se haga referencia a reembolsos pagados, se entenderán incluidas las amortizaciones y las reducciones de capital, a que se refiere el artículo 89 de esta Ley.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales. En este caso, se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el enajenante a dicha asociación en

participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación. Para estos efectos, las utilidades, las pérdidas, así como las utilidades y los dividendos, percibidos y pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta ley, se considerarán en la proporción en que se hubiese acordado la distribución de las utilidades en el convenio correspondiente.

Cuando las personas físicas enajenen acciones a través de la en (sic) Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores y por dicha operación se encuentren obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, los intermediarios financieros deberán determinar el costo promedio por acción de las acciones enajenadas, en los términos del presente artículo. En este caso, el intermediario financiero deberá proporcionar una constancia a la persona física enajenante respecto de dicho costo.”

Así las cosas, lo que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, constituye un requisito indispensable a fin de que los contribuyentes que se encuentren en ese supuesto jurídico, puedan llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal; a fin de que no consideren el monto que resulte de dicha operación como un ingreso acumulable y, por ende, que sobre dicho monto,

incluidos los demás ingresos que pudieran tener los contribuyentes del impuesto no tengan que pagar el impuesto sobre la renta.

En tal virtud, se pone de manifiesto que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, tiene un propósito completamente distinto al de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; a pesar de que ambos se refieran a la misma cuestión; toda vez que conforme al primero de ellos; la solicitud de autorización constituye un requisito indispensable para poder llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal a partir de esa fecha y que con motivo de ello, no se tenga que acumular al resto de los ingresos acumulables, el que hubiera resultado por llevar a cabo esa operación; mientras que lo dispuesto en dicha regla, tiene como propósito el evitar que la autoridad hacendaria no lleve a cabo la determinación presuntiva a que se refieren, a partir del primero de enero de dos mil dos, los artículos 91, 153, 215 y 216 del ordenamiento legal en comento, que son prácticamente idénticos a los que hace mención dicha regla, a saber, los artículos 64, 64-A, 65 y 102 del ordenamiento legal en comento, pero vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

Por tal motivo, se pone de manifiesto que conforme al artículo 26 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, se estableció indefectiblemente, la obligación por parte de los contribuyentes que cumplieran con los requisitos ahí establecidos de solicitar autorización ante las autoridades fiscales para poder llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal; así como la correlativa

obligación de otorgar esa autorización a los contribuyentes que, una vez que les presentaron su solicitud, cumplieran con los requisitos que prevé dicho numeral; a fin de que no se genere una ganancia acumulable con motivo de dicha operación y, por ende, el deber de pagar impuesto con motivo de dicha enajenación; cuestión completamente distinta a la que regula la Regla 3.5.7., de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; que tenía por objetivo evitar que las autoridades hacendarias le determinaran una utilidad presuntiva, con motivo de la enajenación de acciones a costo fiscal; respecto de aquellas operaciones que realizaban los contribuyentes y que no tenían obligación legal de informar a las autoridades fiscales en los términos que a partir de dos mil dos se estableció en el precepto jurídico antes invocado.

De lo anterior se desprende que no existe una confrontación directa entre el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el de la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, sino que ambos se complementan.

Lo anterior es así, en virtud de que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un mandato legal, para los contribuyentes que quieran llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal; al obligarlos a solicitar autorización ante las autoridades hacendarias para tales efectos, una vez que cumplan con todos y cada uno de los requisitos ahí establecidos; mientras que la regla en cuestión, que se estableció como un beneficio para los particulares; debido a que con antelación no existía una disposición legal específica que obligara a solicitar esa autorización cuando llevara a cabo ese tipo de operaciones; surgió como una especie de salvaguarda para los particulares a

fin de que no las autoridades hacendarias no les determinen en forma presuntiva ingresos por ese tipo de operaciones; pues como ha quedado señalado con antelación, su texto se encuentra referido al de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos; preceptos jurídicos que subsistieron en su contenido una vez que entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo texto quedó reproducido en los artículos 91, 215, 216 y 153, respectivamente; lo que pone de manifiesto que la misma no regula lo mismo que el artículo 26 del ordenamiento legal en comento, sino más bien el contenido de aquellos preceptos jurídicos.

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que no obstante que la quejosa presentó su consulta ante la autoridad hacendaria el diecinueve de diciembre de dos mil uno, esto es, cuando todavía no existía el mandato legal que preveía el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, en cuanto a la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de solicitar autorización a las autoridades fiscales para poder llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal; lo cierto es que como la reestructuración objeto de la consulta se llevó a cabo el siete de enero de dos mil dos; tanto *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, como aquellas que iban a intervenir en la operación motivo de la autorización, se encontraban obligadas a acatar el contenido de dicho numeral; ya que ello constituye un requisito indispensable para poder enajenar acciones a costo fiscal.

Lo anterior es así, en virtud de que tal como lo señaló la autoridad hacendaria y la Sala responsable, al haberse realizado la situación jurídica objeto de la consulta hasta el siete de enero de dos mil dos, esto es, una vez que entró en vigor la nueva ley, en que se hizo necesario solicitar la autorización respectiva, una vez que se cumplieran con todos y cada uno de los requisitos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; tanto ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable; como ***** , Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable y ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, debían cumplir los requisitos ahí establecidos, incluyendo el relativo a que las acciones con derecho a voto de esas empresas debía ser propiedad de las mismas en al menos un 51%.

En virtud de lo anterior, si la situación jurídica objeto de la consulta se realizó hasta el siete de enero de dos mil dos, esto es, ya que se establecía la obligación a cargo del particular de solicitar la autorización respectiva en los términos que señala el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se pone de manifiesto que dicho precepto legal era el aplicable a la operación que realizó la quejosa, en términos de lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, tal como lo señaló la autoridad demandada en el juicio fiscal y la Sala responsable al momento de reconocer la validez de la resolución impugnada.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en la parte que interesa, textualmente establece:

“Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o

de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.”

De esta forma, si la operación de referencia se llevó a cabo bajo la vigencia de la nueva ley, resulta incuestionable que la disposición aplicable a la misma lo es el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, por lo que debían cumplirse todos y cada uno de los requisitos que prevé dicho numeral, incluido el relativo a que las acciones con derecho a voto de esas empresas debía ser propiedad de las mismas en al menos un 51%, por lo que si las empresas que intervinieron en la operación de referencia no cumplían con ese requisito, se pone de manifiesto que las autoridades hacendarias, así como la Sala responsable, actuaron conforme a derecho al haber negado la autorización respectiva a ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable.

No es óbice a lo anterior el argumento de la quejosa en el sentido de que al haberse prorrogado la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; incluida la Regla 3.5.7., ésta debió ser la norma aplicada por las autoridades hacendarias a la operación que efectuó ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, el siete de enero de dos mil dos, en virtud de que en ella se estableció un beneficio para ciertos contribuyentes a fin de que se les autorizara llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal, sin tener que cumplir con los requisitos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, ya que, por una parte, fue precisamente a partir de la vigencia de dicho precepto jurídico cuando se estableció la obligación legal de los particulares de

solicitar indefectiblemente esa autorización, cumpliendo con todos los requisitos que prevé dicho numeral y, por la otra, debido a que dicha norma regula una situación diversa a la que prevé el artículo 26 citado, toda vez que aquélla tiene por objetivo primordial el que las autoridades hacendarias no les determinen a los contribuyentes un crédito fiscal con motivo de la determinación presuntiva que realicen en relación con el precio de la operación pactada; mientras que esta última, busca que los contribuyentes puedan llevar a cabo esa operación sin tener que considerar un ingreso acumulable y, por ende, que pagar impuesto sobre la renta por tal enajenación.

A mayor abundamiento, debe señalarse que si bien es cierto que el cumplimiento de lo dispuesto en la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, no puede establecer obligaciones a cargo de los particulares; también lo es que dicha regla, no excluye la obligación del contribuyente de cumplir con la obligación que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, ya que dicha regla, además, de regular una cuestión diversa a la que prevé el numeral en comento, no puede subordinar la voluntad del legislador a la de la autoridad; máxime que a partir del primero de enero de dos mil dos, dicho precepto jurídico regula lo relativo a la integración de la base del impuesto sobre la renta, por lo que debe aplicarse de manera estricta en términos de lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

A efecto de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la

Federación, el cual en la parte que interesa, textualmente establece:

“Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Por tanto, si al momento en que se llevó a cabo la operación objeto de la consulta, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, no cumplía con todos y cada uno de los requisitos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, sólo detentaba el 50% de las acciones con derecho a voto de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable y no el 51% de éstas, como lo establece el numeral en cuestión; lo conducente era que se le negara la autorización para enajenar sus acciones a costo fiscal; tal como sucedió en la especie.

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que el argumento que hizo valer la quejosa en el sentido de que la Primera Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no señala el fundamento y argumento lógico del porqué considera que existe una contradicción de leyes entre el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos y la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; vigente hasta mayo de dos mil dos; resulta

infundado, toda vez que los Magistrados integrantes de dicho órgano jurisdiccional sí señalaron las razones específicas por las cuáles estimaron que el precepto aplicable era el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar que en virtud de que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, se abrogó la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta; quedaron derogados los preceptos jurídicos a que se refiere la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; por lo que si ahora en el artículo 26 del nuevo ordenamiento jurídico se prevén los requisitos que deben de cumplirse para efectos de obtener la autorización de la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, se pone de manifiesto que la autoridad demandada actuó conforme a derecho, a pesar de que la regla se hubiera prorrogado hasta el treinta y uno de mayo de dos mil dos; toda vez que la operación en comento se realizó el siete de enero de dos mil dos, esto es, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y en específico del artículo 26 que es la aplicable al caso concreto, en términos de lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, sin que sea óbice a dicha conclusión el conflicto que pudiera suscitarse entre dicho precepto jurídico y la regla en cuestión, toda vez que aquél pertenece a un ordenamiento de mayor jerarquía.

En ese mismo sentido, se estima importante mencionar que los diversos argumentos que hizo valer la quejosa en el sentido de que no existe conflicto alguno entre el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primeo

de enero de dos mil dos y la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; resultan fundados en cuanto a ello, por las razones que han quedado precisadas con antelación; pero inoperantes para conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa, en virtud de que al haberse llevado a cabo la operación objeto de la consulta el siete de enero de dos mil dos, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, se encontraba obligada a cumplir con todos los requisitos que prevé el artículo 26 del ordenamiento legal en comento, entre ellos el relativo a que todas las empresas del grupo debían ser detentadas directa o indirectamente por las mismas en un 51%, pues sólo una vez que se le hubiera otorgado tal autorización, entonces sí podían acogerse al beneficio que prevé tal regla con motivo de la prorroga que llevó a cabo la autoridad fiscal de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000; a efecto de que las autoridades hacendarias no les determinaran una presuntiva de ingresos en términos de lo dispuesto en los artículos 91, 153, 215 y 216 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, cuyo contenido es idéntico al de los artículos 64, 64-A, 65 y 102 del ordenamiento legal en comento, a que hace alusión expresa dicha regla.

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que la norma aplicable al caso concreto, era el artículo 26 de la Ley del Impuesto en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos y no la Regla 3.5.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.

SEXTO.- Una vez precisado lo anterior, se analizará en primer lugar el planteamiento que quedó sintetizado en el **inciso a) del considerando tercero de esta ejecutoria** y que hizo valer

la recurrente en el sentido de que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un beneficio para cierto tipo de contribuyentes, no puede ser analizado a la luz de los principios que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicho planteamiento resulta infundado en atención a las siguientes consideraciones:

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que son obligaciones de los mexicanos, contribuir a 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.

A efecto de corroborar lo anterior, se transcribe la parte conducente del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que dispone:

“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 que dispongan las leyes.”

En este mismo sentido, debe señalarse que los principios constitucionales a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, les son aplicables a las contribuciones, las cuáles se encuentran clasificadas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y sus accesorios.

Dicho precepto jurídico en la parte que interesa, textualmente establece:

“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de

seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el

séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”

Una vez precisado lo anterior, se estima necesario transcribir la parte conducente del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, misma que establece:

“Artículo 26.- Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

I. El costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud se determine, a la fecha de la enajenación, conforme a lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de esta Ley, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

II. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo,

por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización a que se refiere este artículo.

III. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajene, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora de las acciones que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, que para estos efectos deberán elaborarse en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, precisando en cada caso las bases conforme a las cuales se determinó el valor de las acciones, en relación con el valor total de las mismas.

IV. La sociedad emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital con motivo de las acciones que reciba, protocolizada ante fedatario público, haciéndose constar en dicha acta la información relativa a la operación que al efecto se establezca en el Reglamento de esta Ley. La sociedad emisora deberá remitir copia de dicha acta a las

autoridades fiscales en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la protocolización.

V. La contraprestación que se derive de la enajenación consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que transmite.

VI. El aumento en el capital social que registre la sociedad adquirente de las acciones que se enajenan, sea por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.

VII. Se presente un dictamen, por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que se señale el costo comprobado de adquisición ajustado de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley, a la fecha de adquisición.

VIII. El monto original ajustado del total de las acciones enajenadas, determinado conforme a la fracción VII de este artículo al momento de dicha enajenación, se distribuya proporcionalmente a las acciones que se reciban en los términos de la fracción III del mismo artículo.

IX. Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen, en los términos

del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.

X. Se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Para los efectos de este artículo, se considera grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%. Para estos efectos, no se computarán las acciones que

se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. No se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.”

De dicho precepto jurídico se desprenden, entre otras cuestiones, que las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México, pertenecientes a un mismo grupo, siempre y cuando cumplan con todos y cada uno de los requisitos que establece dicho numeral; aclarándose que en caso de incumplimiento de cualesquiera de esos requisitos, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que en dicho precepto jurídico se establece un tratamiento especial para cierto tipo de contribuyentes, como son las sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, cuyas acciones con derecho a voto, sean propiedad directa o indirecta en al menos en

un cincuenta y uno por ciento de dichas sociedades, a quienes se les permite solicitar autorización a las autoridades fiscales para poder llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración accionaria; supuesto éste que, desde luego, se encuentra relacionado con la causación y determinación de la base del impuesto sobre la renta por parte de estos contribuyentes cuando lleven a cabo ese tipo de operaciones.

En efecto, el contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, se encuentra relacionado con la causación del impuesto sobre la renta, ya que dependiendo de si ese tipo de sociedades cumple o no con lo dispuesto por dicho numeral, deberán determinar la ganancia por enajenación de acciones atendiendo al costo fiscal en los términos que prevé dicho numeral; o bien, conforme al procedimiento que establece el artículo 24 del ordenamiento legal en comento.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, mismo que establece:

“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a dieciocho meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción

de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones aplicando el procedimiento siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, las utilidades actualizadas y los dividendos o utilidades percibidos por esta última, actualizados.

En el caso de las utilidades, se considerarán las obtenidas por dicha persona moral en el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente. Únicamente se considerarán las utilidades de ejercicios terminados.

Se considerará como utilidad para los efectos de este inciso, la utilidad fiscal disminuida con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la persona moral en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 11 de esta Ley; asimismo, se disminuirán las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la misma, de cada uno de los ejercicios correspondientes al periodo de que se trate.

En el caso de los dividendos o utilidades, se considerarán los percibidos en el mismo periodo por la persona moral de otras personas residentes en México, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los percibidos en acciones y de los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas, los reembolsos pagados, los dividendos o utilidades pagados, así como la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, de la

persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

Por lo que se refiere a la pérdida, se considerará que ésta es la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando estas últimas sean mayores. Únicamente se considerarán las pérdidas de la persona moral de ejercicios terminados correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente.

Tratándose de los reembolsos, se considerarán los que se hayan pagado por dichas acciones durante el periodo comprendido desde que se adquirieron y hasta que se enajenen.

Los dividendos o utilidades se considerarán los pagados por la persona moral durante el mismo periodo a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los siguientes:

1. Los que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, siempre que se haya pagado el

impuesto sobre la renta en el momento de su distribución.

2. Los distribuidos en acciones y los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

III. La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, se efectuará por el periodo comprendido desde el mes de su adquisición y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Las utilidades, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, se actualizarán desde el último mes del ejercicio en el que se determinaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Los dividendos o utilidades pagados o percibidos y los reembolsos pagados, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se percibieron o se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

Para los efectos de este artículo, sólo se considerarán, en su caso, las utilidades, las pérdidas, los dividendos percibidos y los pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, correspondientes a los diez ejercicios

terminados inmediatos anteriores a aquél en el que se efectúe la enajenación.

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de dieciocho meses o inferior, se considerará como monto original ajustado de las mismas, el costo comprobado de adquisición de las acciones disminuido de los reembolsos y de los dividendos o utilidades pagados, por la persona moral emisora de las acciones, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

En el caso de que se enajenen acciones respecto de las cuales se hayan decretado dividendos y éstos no se hubiesen pagado al momento de la enajenación, los mismos se deberán considerar como dividendos pagados para la determinación del costo fiscal cuando quien tenga derecho al cobro del dividendo no sea el adquirente. En este caso, el adquirente no los considerará como dividendos pagados en la enajenación inmediata siguiente.

Cuando la suma de los dividendos o utilidades pagados, los reembolsos efectuados, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, todos estos conceptos

actualizados, correspondientes a las acciones que se enajenan, excedan a la cantidad que resulte de sumar al costo comprobado de adquisición actualizado, las utilidades y los dividendos o utilidades percibidos, actualizados, de las acciones que se enajenan, las acciones de que se trate no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo. El excedente determinado conforme a este párrafo, considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que en los términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas disminuido de los reembolsos pagados, todos estos conceptos actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que lo soliciten, constancia con la

información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar constancia a los accionistas, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales.

Cuando una persona moral adquiera de una persona física o de un residente en el extranjero, acciones de otra emisora, el accionista de la persona moral adquirente no considerará dentro del costo comprobado de adquisición las utilidades o dividendos que se hayan generado con anterioridad a la fecha de adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones. La persona moral emisora antes mencionada no incluirá estas utilidades o dividendos en la información que para los efectos del cálculo a que se refiere este artículo proporcione a sus accionistas.

Cuando en este artículo se haga referencia a reembolsos pagados, se entenderán incluidas las amortizaciones y las reducciones de capital, a que se refiere el artículo 89 de esta Ley.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales. En este caso, se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el enajenante a dicha asociación en participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación. Para estos efectos, las utilidades, las pérdidas, así como las utilidades y los dividendos, percibidos y pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta ley, se considerarán en la proporción en que se hubiese acordado la distribución de las utilidades en el convenio correspondiente.

Cuando las personas físicas enajenen acciones a través de la en (sic) Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores y por dicha operación se encuentren obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, los intermediarios financieros deberán determinar el costo promedio por acción de las acciones enajenadas, en los términos del presente artículo. En este caso, el intermediario financiero deberá proporcionar una

constancia a la persona física enajenante respecto de dicho costo.”

Por tanto, al establecerse en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un tratamiento diferenciado que no es asequible a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, sino únicamente a aquellos contribuyentes que reúnan ciertas características específicas y que cumplan con los requisitos ahí establecidos, surge el derecho de ese tipo de sujetos para controvertir su constitucionalidad, si estiman que, teniendo derecho a ese beneficio, se les excluye arbitrariamente del mismo, así como la posibilidad de que exista un pronunciamiento en torno a ellos, tal como lo realizó el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que el agravio que hizo valer la autoridad recurrente, resulta infundado, en atención a que el beneficio que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, además de que se encuentra contenido en la propia ley de la materia, está relacionado con uno de los elementos del impuesto, como lo es la base del gravamen; motivo por el cuál dicho precepto jurídico sí puede ser analizado a la luz de la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere al argumento que quedó sintetizado en el **inciso b) del tercer considerando de esta ejecutoria**, en donde las recurrentes sostuvieron que contrariamente a lo sostenido por los Magistrados integrantes del

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, no transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el mismo resulta fundado en atención a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, debe señalarse que este Alto Tribunal 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.

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

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una

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

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, página 35.)

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.- El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades

materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997. Tesis P./J. 42/97. Página 36.)

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

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

A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

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

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

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.

Una vez precisado lo anterior, procede analizar si el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, transgrede o no la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, textualmente establece:

“Artículo 26.- Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

I. El costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud se determine, a la fecha de la enajenación, conforme a lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de esta Ley, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

II. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo,

por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización a que se refiere este artículo.

III. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajene, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora de las acciones que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, que para estos efectos deberán elaborarse en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, precisando en cada caso las bases conforme a las cuales se determinó el valor de las acciones, en relación con el valor total de las mismas.

IV. La sociedad emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital con motivo de las acciones que reciba, protocolizada ante fedatario público, haciéndose constar en dicha acta la información relativa a la operación que al efecto se establezca en el Reglamento de esta Ley. La sociedad emisora deberá remitir copia de dicha acta a las

autoridades fiscales en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la protocolización.

V. La contraprestación que se derive de la enajenación consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que transmite.

VI. El aumento en el capital social que registre la sociedad adquirente de las acciones que se enajenan, sea por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.

VII. Se presente un dictamen, por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que se señale el costo comprobado de adquisición ajustado de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta Ley, a la fecha de adquisición.

VIII. El monto original ajustado del total de las acciones enajenadas, determinado conforme a la fracción VII de este artículo al momento de dicha enajenación, se distribuya proporcionalmente a las acciones que se reciban en los términos de la fracción III del mismo artículo.

IX. Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen, en los términos

del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.

X. Se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Para los efectos de este artículo, se considera grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%. Para estos efectos, no se computarán las acciones que

se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. No se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.”

De dicho precepto jurídico se desprenden, entre otras cuestiones, que las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México, pertenecientes a un mismo grupo, siempre y cuando cumplan con todos y cada uno de los requisitos que establece dicho numeral; aclarándose que en caso de incumplimiento de cualesquiera de esos requisitos, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Asimismo, se destaca que para efectos de lo dispuesto en dicho precepto jurídico, se entiende por grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%, sin considerar, por una parte, las acciones que hayan sido

efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista y, por la otra, las que habiendo sido colocadas entre el gran público inversionista hubiesen sido recompradas por el emisor.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, establece un tratamiento preferencial para cierto tipo de contribuyentes, al señalar que sólo aquellas sociedades que estén constituidas en México y que pertenezcan a un mismo grupo, en donde las acciones con derecho a voto sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%, sin considerar aquellas acciones que hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista, así como las que habiendo sido colocadas entre el gran público inversionista hubiesen sido recompradas por el emisor, podrán solicitar a las autoridades fiscales autorización para llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración accionaria de ese tipo de sociedades.

De tal suerte, la posibilidad de solicitar tal autorización a las autoridades fiscales sólo se encuentra referida a un universo determinado de contribuyentes, a saber, a los que se ubiquen en los supuestos normativos que prevé el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; mientras que aquéllos contribuyentes que no cumplan o reúnan alguno de esos requisitos, tendrán que determinar la ganancia por enajenación de acciones que resulte de dicha operación, atendiendo para ello a lo que establece el

artículo 24 del ordenamiento legal en comento, mismo que establece:

“Artículo 24. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia haya sido superior a dieciocho meses, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen, conforme a lo siguiente:

I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de enajenación.

II. Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones aplicando el procedimiento siguiente:

a) Se sumará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, las utilidades actualizadas y los dividendos o utilidades percibidos por esta última, actualizados.

En el caso de las utilidades, se considerarán las obtenidas por dicha persona moral en el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente. Únicamente se considerarán las utilidades de ejercicios terminados.

Se considerará como utilidad para los efectos de este inciso, la utilidad fiscal disminuida con el importe del impuesto sobre la renta que corresponda a la persona moral en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 11 de esta Ley; asimismo, se disminuirán las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la misma, de cada uno de los ejercicios correspondientes al periodo de que se trate.

En el caso de los dividendos o utilidades, se considerarán los percibidos en el mismo periodo por la persona moral de otras personas residentes en México, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los percibidos en acciones y de los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral

que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

b) Al resultado que se obtenga conforme al inciso a) que antecede, se le restarán, las pérdidas, los reembolsos pagados, los dividendos o utilidades pagados, así como la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, de la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, actualizados.

Por lo que se refiere a la pérdida, se considerará que ésta es la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando estas últimas sean mayores. Únicamente se considerarán las pérdidas de la persona moral de ejercicios terminados correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha de adquisición de las acciones y hasta la fecha de enajenación de las mismas, en la parte que corresponda a las acciones del contribuyente.

Tratándose de los reembolsos, se considerarán los que se hayan pagado por dichas acciones durante el periodo comprendido desde que se adquirieron y hasta que se enajenen.

Los dividendos o utilidades se considerarán los pagados por la persona moral durante el mismo periodo a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los siguientes:

1. Los que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, siempre que se haya pagado el impuesto sobre la renta en el momento de su distribución.

2. Los distribuidos en acciones y los que se hubiesen reinvertido en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

III. La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, se efectuará por el periodo comprendido desde el mes de su adquisición y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Las utilidades, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, se actualizarán desde el último mes del ejercicio en el que se determinaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones. Los dividendos o utilidades pagados o percibidos y los reembolsos pagados, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se

percibieron o se pagaron y hasta el mes en el que se enajenen las acciones.

Para los efectos de este artículo, sólo se considerarán, en su caso, las utilidades, las pérdidas, los dividendos percibidos y los pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, correspondientes a los diez ejercicios terminados inmediatos anteriores a aquél en el que se efectúe la enajenación.

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones cuyo periodo de tenencia sea de dieciocho meses o inferior, se considerará como monto original ajustado de las mismas, el costo comprobado de adquisición de las acciones disminuido de los reembolsos y de los dividendos o utilidades pagados, por la persona moral emisora de las acciones, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

En el caso de que se enajenen acciones respecto de las cuales se hayan decretado dividendos y éstos no se hubiesen pagado al momento de la enajenación, los mismos se deberán considerar como dividendos pagados para la determinación del costo fiscal cuando quien tenga derecho al

cobro del dividendo no sea el adquirente. En este caso, el adquirente no los considerará como dividendos pagados en la enajenación inmediata siguiente.

Cuando la suma de los dividendos o utilidades pagados, los reembolsos efectuados, las pérdidas y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta Ley, todos estos conceptos actualizados, correspondientes a las acciones que se enajenan, excedan a la cantidad que resulte de sumar al costo comprobado de adquisición actualizado, las utilidades y los dividendos o utilidades percibidos, actualizados, de las acciones que se enajenan, las acciones de que se trate no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo. El excedente determinado conforme a este párrafo, considerado por acción, se deberá disminuir, actualizado desde el mes de la enajenación y hasta el mes en el que se disminuya, del costo promedio por acción que en los términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aun cuando se trate de emisoras diferentes.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se

refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas disminuido de los reembolsos pagados, todos estos conceptos actualizados en los términos de la fracción III de este artículo.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que lo soliciten, constancia con la información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar constancia a los accionistas, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales.

Cuando una persona moral adquiera de una persona física o de un residente en el extranjero, acciones de otra emisora, el accionista de la persona moral adquirente no considerará dentro del costo comprobado de adquisición las utilidades o dividendos que se hayan generado con anterioridad a la fecha de adquisición y que, directa o indirectamente, ya se hayan considerado como parte del costo comprobado de adquisición de las acciones. La persona moral emisora antes mencionada no incluirá estas utilidades o

dividendos en la información que para los efectos del cálculo a que se refiere este artículo proporcione a sus accionistas.

Cuando en este artículo se haga referencia a reembolsos pagados, se entenderán incluidas las amortizaciones y las reducciones de capital, a que se refiere el artículo 89 de esta Ley.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales. En este caso, se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el enajenante a dicha asociación en participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación. Para estos efectos, las utilidades, las pérdidas, así como las utilidades y los dividendos, percibidos y pagados, los reembolsos y la diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de esta ley, se considerarán en la proporción en que se hubiese acordado la distribución de las utilidades en el convenio correspondiente.

Cuando las personas físicas enajenen acciones a través de la en (sic) Bolsa Mexicana de Valores

concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores y por dicha operación se encuentren obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, los intermediarios financieros deberán determinar el costo promedio por acción de las acciones enajenadas, en los términos del presente artículo. En este caso, el intermediario financiero deberá proporcionar una constancia a la persona física enajenante respecto de dicho costo.”

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, sólo será aplicable a las reestructuraciones que realicen sociedades pertenecientes a un mismo grupo, previa autorización que les otorguen las autoridades hacendarias, lo que significa que las acciones con derecho a voto de cada una de las sociedades que lo integran, deben ser propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el cincuenta y uno por ciento, sin considerar aquellas acciones que hubieren sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista, así como las que habiendo sido colocadas entre el gran público inversionista hubiesen sido recompradas por el emisor; mientras que para los demás contribuyentes del impuesto que pretenden realizar ese tipo de operaciones, por faltarles o incumplir con alguno de los requisitos que prevé dicho numeral, deben determinar el valor de la operación atendiendo a lo que señala el artículo 24 del ordenamiento legal en comento.

Ante dicha situación, procede que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determine si existen o no razones suficientes para establecer un tratamiento diferenciado entre contribuyentes del impuesto sobre la renta que realizan reestructuraciones corporativas atendiendo para ello, en primer lugar, al contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en segundo lugar, al del proceso legislativo que dio origen a dicha reforma.

Resulta aplicable, en lo conducente, la tesis de jurisprudencia 2a. CLVII/2000, sustentada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época y que aparece publicada en el tomo XII, diciembre de 2000, página 440, que señala:

“EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN. Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.”

Como ya se ha señalado con antelación, el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, sólo permite que se autorice la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, esto es, a un conjunto de sociedades constituidas en México, en donde las acciones con derecho a voto de las sociedades que lo conforman, pertenezca, al menos en un cincuenta y uno por ciento, a las mismas personas morales.

En virtud de lo anterior, se estima necesario analizar, antes que nada, cuáles son las características de las acciones con derecho a voto y los derechos que les otorgan a las personas que las poseen.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima, estarán representados por títulos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos del socio, al señalar:

“Artículo 111.- Las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, y se regirán por las disposiciones relativas a valores literales, en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por la presente Ley.”

Respecto a esta cuestión, el Maestro Joaquín Rodríguez Rodríguez, en su obra *“Tratado de Sociedades Mercantiles”*, señala lo siguiente:

“La acción como títulovalor incorpora un derecho; mejor dicho incorpora todo el complejo de relaciones jurídicas que se derivan del status de socio. Por eso, puede decirse sintéticamente que la acción incorpora el derecho de participación social del titular. Derecho de participación no es una expresión que tenga un contenido técnico preciso, sino que se emplea como síntesis de los demás derechos, que le corresponden y que sí tienen un significado concreto: derecho al dividendo, derecho de voto, derecho de asistencia, etc.

...

La acción como títulovalor incorpora todos los derechos que forman el status de socio, por lo que así viene a ser la unidad de valor en el ejercicio de tales derechos. Una acción representa la unidad de influencia, de manera que cada acción atribuye derecho a un voto, derecho a una porción del dividendo, derecho a una cuota de liquidación, etc.

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que la acción representa todos y cada uno de los derechos que detentan los

socios dentro de una sociedad, dentro de los cuáles se encuentra, precisamente, el derecho de voto, que es el que aquí interesa, para efectos de resolver el presente asunto.

En ese mismo orden de ideas, dicho autor en su obra “Tratado de *Sociedades Mercantiles*” sostiene que los derechos de los accionistas pueden clasificarse en patrimoniales y consecuenciales, y éstos, a su vez, se encuentran divididos en derechos de vigilancia y derechos administrativos y, estos últimos, en derechos de convocatoria, de participación en la asamblea, de redacción de la orden del día, de representación, de voto, de aplazamiento de los acuerdos y de suscripción de nuevas acciones; definiendo cada uno de ellos y señalando en lo que aquí interesa:

“I) Derechos de administración (derechos de consecución administrativos). Los derechos de consecución administrativos, en su sentido más amplio, son aquellos que se conceden a los accionistas para asegurar su intervención en la formación de la voluntad colectiva y en su ejecución.

En razón de su contenido, podemos distinguir los derechos administrativos directos o derechos de participación o administrativos indirectos.

Los derechos de participación o administrativos directos, son los que al ejercerse implican una contribución a la formación de la voluntad social.

Expuestos en un orden lógico, son los de convocatoria, participación, redacción del orden del día, representación y voto, todos los cuales están regulados, con más o menos detalle, en la L. G. S. M.

...

III') Derecho de voto.

A) Conceptos generales. Significación y naturaleza.

...

La calidad de accionista atribuye la facultad de votar, es decir, el derecho de intervenir en la formación de la voluntad colectiva, expresando la conformidad o disconformidad con las proposiciones sometidas a la consideración de la asamblea en el ámbito de su competencia. El accionista puede votar, si así lo desea, y de este modo, se le atribuye la facultad de alterar la situación jurídica resultante. Por este motivo, se ha dicho que el derecho de voto debe considerarse como un derecho potestativo.

Por lo mismo, debe considerarse como un derecho de poder limitable, pero no suprimible por los estatutos; derecho de consecución, en cuanto no

tiene contenido patrimonial alguno y sólo atribuye facultades para garantizar al socio una intervención en la sociedad, que, en definitiva, se traduzca en la debida obtención del dividendo.

En todo caso, es un derecho esencial, de tal manera que, "la calidad de socio sin derecho a voto queda excluida". Los estatutos no pueden, por eso, privar del derecho de voto en atención a calidades personales.

...

B) Ejercicio del derecho de voto.

...

El voto corresponde normalmente a cada accionista, en cuanto es titular de una acción.

Esta materia está dominada, como toda la sociedad anónima, por el principio de la igualdad de los socios, que tiene formulación legal en el artículo 112, párrafo primero, L. G. S. M., al decir que "las acciones conferirán iguales derechos". Como cada acción supone un puesto de socio, el artículo 112 vale tanto como decir que cada socio tendrá iguales derechos que los demás.

Puesto que los socios valen por el capital que aportan, y cada acción ha de ser igual a las demás, se llega a la conclusión de la fungibilidad de los socios.

El artículo 113, L. G. S. M., completa, en lo que al voto concierne, el principio de más amplia formulación del artículo 112, al decir que "cada acción sólo tendrá derecho a un voto".

La igualdad del voto de los accionistas, resulta del distributivo cada, pues toda acción es igual que otra, ya que cada una tiene derecho a un voto, a un solo voto; pero no a menos de un voto.

Es un derecho derivado de la calidad de socio y, en materia, rige, en la sociedad anónima, el principio fundamental del voto por acción y no del voto por cabeza; lo que tiene expresión legal en la L. G. S. M., en su artículo 113. De este modo, la influencia de cada socio en la formación de la llamada voluntad colectiva, está en razón directa del número de acciones de que es titular. El titular del derecho de voto es el accionista, es decir, es titular del derecho de voto, la persona a quien corresponda la calidad de socio, ya que el voto no es sino uno de los múltiples derechos personales que se derivan del status de socio.

...

El voto es un acto jurídico, pero por sí solo no tiene trascendencia. La suma de votos es la que constituye la llamada voluntad colectiva. Cuando del acuerdo colectivo resultan daños para la sociedad o para terceros, junto a la responsabilidad de la sociedad como tal, puede existir la responsabilidad de los que contribuyeron ilícitamente a la formación de aquella supuesta voluntad colectiva.”

De lo anterior se desprende, por una parte, que la calidad de accionista atribuye la facultad de votar, esto es, el derecho de intervenir en la formación de la voluntad colectiva y, por la otra, que el derecho de voto constituye un requisito esencial para la integración de esa voluntad.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que sólo en los casos en que se tenga el control efectivo de una o varias empresas, esto es, cuando se tenga más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto, se puede lograr, por una parte, la subordinación total de otras empresas a la voluntad de la tenedora de modo tal que dichas sociedades no puedan tomar decisiones que contravengan o contraríen las determinaciones de ésta y, por la otra, el que la tenedora tenga el control administrativo de aquellas a fin de conseguir ciertos objetivos y metas que son de interés común para el grupo.

En ese mismo sentido, debe señalarse que las reestructuraciones comprenden todas aquellas operaciones que

pretendan alterar significativamente y en corto tiempo, la composición accionaria, los derechos de los accionistas o la composición de los activos de una o varias empresas.

En el caso concreto, la reestructuración que aquí interesa, para efectos de resolver el presente asunto es, precisamente, la reestructuración accionaria, en relación con aquellas empresas que integran un mismo grupo, esto es, aquél conjunto de sociedades en el que al menos el cincuenta y uno por ciento de las acciones con derecho a voto, son propiedad de las mismas.

En virtud de lo anterior, se pone de manifiesto que los diversos razonamientos que han quedado sintetizados en el **inciso b) del considerando tercero de esta ejecutoria** y que hizo valer el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos en el escrito de expresión relativo, resultan fundados, en virtud de que contrariamente a lo que resolvieron los Magistrados integrantes del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, el hecho de que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no permita que sociedades que no cumplen con los requisitos ahí establecidos, puedan solicitar a las autoridades fiscales autorización para enajenar acciones a costo fiscal en los casos de una reestructuración corporativa, no transgrede en modo alguno la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que sí existen razones objetivas para justificar ese tratamiento fiscal sólo a un universo particular de contribuyentes.

Lo anterior es así, en virtud de que del análisis pormenorizado de los artículos 24 y 26 de Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con algunos de los criterios que ha sustentado este Alto Tribunal en relación con la garantía de equidad tributaria; así como respecto de lo que disponen los artículos 111, 113 y 137 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se desprende que la razón por la cuál se estableció que únicamente las empresas constituidas en México que forman parte de un grupo, esto es, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos un cincuenta y uno por ciento; obedece a que sólo cuando se tenga, directa o indirectamente, más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades, se logra una verdadera integración financiera y organizacional.

En efecto, el hecho de que se establezca en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, como requisito indispensable para poder obtener el beneficio que prevé dicho numeral; se debe a que sólo de esa manera, se puede concentrar en un solo ente el poder de mando y de decisión y así evitar decisiones contradictorias o contrarias entre ésta y las demás empresas del grupo que pudieran afectar la consecución de sus objetivos.

Por tal motivo, se pone de manifiesto que si el numeral en comento establece que las acciones con derecho a voto representativas del capital social de las sociedades que lo integran sea propiedad directa o indirecta en por lo menos el

cincuenta y uno por ciento de las mismas personas, se debe a que sólo de esa forma puede influir directamente sobre las decisiones, el manejo y el control administrativo de las empresas y así evitar que éstas tomen decisiones que pudieran dañar o perjudicar la consecución de los intereses del grupo; pues sólo así se logra el control de la voluntad social, ya que ello implica, por una parte, que las decisiones de aquellas controladas sean acordes con las de la tenedora y, por la otra, que ésta tenga la posibilidad de gobernar y administrar las políticas de organización y de funcionamiento de cada una de las sociedades pertenecientes al grupo.

En este mismo sentido, debe señalarse que conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se tiene el control de una sociedad cuando se tiene el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa a fin de obtener beneficios de sus actividades.

De lo anterior se desprende que en el caso de empresas pertenecientes a un mismo grupo, el hecho de que se establezca que las acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos un cincuenta y uno por ciento; permite que las decisiones que tomen sean acordes con las del grupo, pues sólo de esa manera se puedan gobernar las políticas financieras y operativas de todas las sociedades integrantes del grupo; caso contrario sucedería con aquellas empresas que no son detentadas en mas de un cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto; ya que sobre ellas, no se tiene un control efectivo.

Por tanto, el hecho de que el legislador hubiere establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se requiere tener al menos el cincuenta uno por ciento de las acciones con derecho a voto de las personas involucradas, no obedeció a un capricho, ni a una cuestión arbitraria, sino que ello se debe a que sólo de esa manera la sociedad tenedora puede tener el control total sobre las decisiones y el manejo de las demás empresas.

En tal virtud, si como en el presente asunto, *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, no detenta más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, sino sólo el cincuenta por ciento de esas acciones, se pone de manifiesto, que esta última empresa no forma parte del grupo en términos de lo que dispone el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que la primera no puede influir definitivamente en las decisiones y el manejo de la segunda; pues al sólo tener un cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, no puede decirse que su voluntad sea definitiva, toda vez que no existe un control efectivo por parte de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable, sobre dicha empresa y, por tanto, que no vaya a darse un conflicto de intereses entre ambas sociedades o con otras empresas del grupo.

De lo anterior se desprende, que no existe razón jurídica alguna para otorgar el mismo tratamiento fiscal a este tipo de empresas respecto de aquellas que sí cumplen con todos y cada

uno de los requisitos que prevé el numeral en cuestión; ya que de sostenerse tal criterio, entonces sí se estaría violando la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues sólo cuando se tiene un control efectivo sobre las empresas que pertenecen a un mismo grupo fiscal se puede otorgar ese beneficio a los contribuyentes a que hace alusión el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos.

En ese mismo orden de ideas, debe señalarse que el hecho de que en la exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se hubiere establecido en relación con el artículo 26 del ordenamiento legal en comento, que en virtud de que en una economía globalizada se requieren efectuar una serie de reestructuraciones corporativas que tienen por objeto eficientar la organización comercial de un determinado grupo de empresas, que les permita competir adecuadamente en los mercados nacionales e internacionales, sin que exista realmente un incremento en el patrimonio de las sociedades involucradas, se podrá solicitar a las autoridades fiscales autorización para llevar a cabo la enajenación de acciones a costo fiscal, cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos que al efecto establece el propio numeral, no implica en modo alguno que el precepto jurídico que se tilda de inconstitucional, transgreda la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que como ya ha quedado demostrado, dentro de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta se establecen las razones que justifican ese tratamiento fiscal diverso, así como los diversos

motivos por los cuáles esa posibilidad tan sólo se le otorga a las empresas pertenecientes a un mismo grupo fiscal y no a cualquiera, independientemente, de que con ello como lo sostiene la quejosa no se buscara un beneficio económico, sino sólo corporativo, ya que al no pertenecer la empresa a un grupo económico, en términos de lo que señala el artículo 26 del ordenamiento legal en comento, no se tiene sobre ella un control respecto de sus decisiones, ni tampoco existe una sujeción o subordinación de ésta, respecto de las determinaciones de la tenedora.

Por tanto, al existir razones objetivas, que se desprenden de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta y que justifican el porqué sólo se permite a cierto tipo de empresas llevar a cabo una reestructuración accionario, considerando la enajenación de acciones a costo fiscal, debe concluirse que el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, no transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- Se revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , Sociedad Anónima de Capital Variable, respecto del acto y de la autoridad que quedaron precisados en el resultando primero de este fallo.

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

Así, lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Margarita Beatriz Luna Ramos, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente Juan Díaz Romero. Fue ponente el señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel.

Firman el Presidente, el Ponente y el Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

EL PRESIDENTE DE LA SALA:

MINISTRO JUAN DÍAZ ROMERO.

EL PONENTE:

MINISTRO GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.

EL SECRETARIO DE ACUERDOS:

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

Esta hoja corresponde al **A.D.R. 1913/2004**, promovido por *********, Sociedad Anónima de Capital Variable, fallado el día dieciocho de febrero de dos mil cinco, con los siguientes resolutivos: **PRIMERO.-** Se revoca la sentencia recurrida. **SEGUNDO.-** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, Sociedad Anónima de Capital Variable, respecto del acto y de la autoridad que quedaron precisados en el resultando primero de este fallo. **Conste.**

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.

nobvGWDkXfDySDtFt14syNrMk/DAojElfUcFht4MYsc=