

**AMPARO EN REVISIÓN 1012/2014**

**QUEJOSA:** \*\*\*\*\*

**RECURRENTE:** PRESIDENTE DE LA  
REPÚBLICA Y CÁMARA DE SENADORES

**PONENTE:** MINISTRO EDUARDO MEDINA MORA I.

**SECRETARIOS:** JUVENAL CARBAJAL DÍAZ

**JUAN JAIME GONZÁLEZ VARAS**

Ciudad de México. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del día... de ... de dos mil dieciséis.

Vo. Bo.  
Señor Ministro:

**VISTOS** para resolver el amparo en revisión **1012/2014**, y;

**RESULTANDO**

Cotejó:

1. **PRIMERO.** Por escrito presentado el catorce de febrero de dos mil catorce, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Mérida, Yucatán, \*\*\*\*\* , a través de su representante legal \*\*\*\*\* , promovió juicio de amparo indirecto contra las autoridades y actos siguientes:

**Autoridades responsables:**

- Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores.
- Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

**Actos reclamados:**

- La aprobación, expedición y promulgación del “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

- De la lectura integral de la demanda, se desprende que la quejosa reclama en específico los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

2. **SEGUNDO.** De la demanda de amparo conoció el Juez Tercero de Distrito en Mérida, Yucatán, quien en auto de dieciocho de febrero de dos mil catorce **ordenó su registro** con el número \*\*\*\*\*y requirió a la promovente del amparo para que justificara su personalidad. Cumplido lo anterior, en proveído de veintiocho de ese mes y año, el aludido juzgador **admitió a trámite** aquélla y, previos trámites de ley, el veintisiete de junio de dos mil catorce celebró la audiencia constitucional.
3. En atención a la circular CAR 3/CCNO/2014, de veinticuatro de abril de dos mil catorce, del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el Juez de Distrito del conocimiento, mediante oficio V 29640, de veintisiete de junio de dos mil catorce, remitió el expediente al Juzgado Primero del

Centro Auxiliar de la Séptima Región, residente en el Acapulco, Guerrero, para el dictado de la resolución correspondiente.

4. En auto de tres de julio de dos mil catorce, el titular del Juzgado auxiliar recibió el juicio de amparo, ordenó su registro con el número de cuaderno auxiliar \*\*\*\*\* y el ocho de agosto de dos mil catorce **dictó sentencia**, cuyo punto resolutivo es el siguiente:

*“**ÚNICO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\* , a través de su representante legal \*\*\*\*\* , contra los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en dos mil catorce, por los motivos expuestos en los considerandos quinto, sexto y séptimo, para los efectos precisados en el considerando octavo de la presente sentencia.”*

5. **TERCERO.** \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* , en su carácter de Delegados de la Cámara de Senadores y Presidente de la República, respectivamente, **interpusieron recurso de revisión** contra el fallo constitucional.
6. Por acuerdo de doce de diciembre del dos mil catorce y en términos del Acuerdo General 6/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Juez del conocimiento ordenó la remisión de los escritos de expresión de agravios, la copia correspondiente al Ministerio Público y el original del expediente directamente a este Alto Tribunal.
7. **CUARTO.** En proveído de seis de enero de dos mil quince, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación **ordenó formar y registrar el asunto** con el número 1012/2014.
8. Previos requerimientos, en auto de veintiséis de marzo de ese mismo año, **admitió a trámite los recursos de revisión**; además, reservó el

turno del asunto, en atención a que en sesión privada correspondiente al treinta y uno de marzo de dos mil catorce, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó crear la Comisión 68 de Secretarios de Estudio y Cuenta para analizar la constitucionalidad del “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*” publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos.

9. **QUINTO.** De conformidad con lo dispuesto en el punto Segundo del Acuerdo General 11/2010 del Pleno de este Alto Tribunal y conforme a su interpretación aprobada en sesión privada del veintitrés de agosto de dos mil diez, respecto de los asuntos cuya supervisión y elaboración de proyecto tiene a su cargo un Ministro como encargado de la comisión respectiva; se acordó, en sesión privada de siete de diciembre de dos mil quince asignar al Ministro Eduardo Medina Mora I. la Comisión 68; y en consecuencia, el presente asunto se turnó a su ponencia para la elaboración del proyecto respectivo.
10. **SEXTO.** El proyecto de sentencia con el que se propuso resolver el presente asunto, **fue publicado**, en versión pública, dentro del plazo y con las formalidades previstas en los artículos 73 y 184 de la Ley de Amparo vigente, por versar sobre constitucionalidad de normas de carácter general.

**CONSIDERANDO**

11. **PRIMERO.** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta legalmente **competente** para conocer y resolver el presente recurso de revisión, de conformidad con los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), y 83 de la Ley de Amparo en vigor; y 21, fracción II, inciso a), en relación con la diversa fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como los Puntos Primero, Segundo, fracción III, y Tercero del Acuerdo General 5/2013 emitido por el Pleno de este Alto Tribunal.
12. Lo anterior porque se interpone contra una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional, en un juicio de amparo indirecto en el que se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce; además, en el presente asunto subsiste el problema de constitucionalidad y, se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno para la resolución del presente asunto.
13. **SEGUNDO.** Los recursos de revisión se hicieron valer por partes **legitimadas** para ello.
14. Lo anterior, ya que fueron interpuestos por la Cámara de Senadores y el Presidente de la República, **autoridades responsables** en el juicio de amparo indirecto de origen, en términos del artículo 5º, fracción II, primer párrafo, de la Ley de Amparo en vigor; además, en la sentencia recurrida se concedió la protección constitucional respecto de los artículos reclamados, por tanto, tienen interés en que esa resolución sea modificada o revocada y, consecuentemente, están legitimadas en

términos del numeral 87, primer párrafo, última parte, de la citada ley, que dispone: “... *tratándose de amparo contra normas generales podrán hacerlo los titulares de los órganos del Estado a los que se encomiende su emisión o promulgación*”, siendo que es a la citadas responsables a quienes se les encomendó la emisión y promulgación de las normas reclamadas en el juicio de amparo indirecto de origen.

15. En relación con lo anterior, resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 77/2015 (10a.), emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, visible en la página ochocientos cuarenta y cuatro, tomo I, libro diecinueve, correspondiente al mes de junio de dos mil quince, Décima Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. LA LEGITIMACIÓN PARA INTERPONER ESTE RECURSO DERIVA NO SÓLO DE LA CALIDAD DE PARTE, SINO ADEMÁS, DE QUE LA SENTENCIA COMBATIDA LE AGRAVIE COMO TITULAR DE UN DERECHO O PORQUE CUENTE CON LA REPRESENTACIÓN LEGAL DE AQUÉL. De los artículos 5o., 81, fracción II, 82, 87, primer párrafo y 88, primer párrafo, de la Ley de Amparo, se advierte que el recurso de revisión sólo puede interponerlo la parte a quien causa perjuicio la resolución que se recurre. En ese sentido, al ser los recursos medios de impugnación que puede ejercer la persona agraviada por una resolución para poder obtener su modificación o revocación, se concluye que **la legitimación para impugnar las resoluciones y excitar la función jurisdiccional de una nueva instancia, deriva no sólo de la calidad de parte que se ha tenido en el juicio de amparo sino, además, de que la resolución combatida le cause un agravio como titular del derecho puesto a discusión en el juicio o porque cuente con la representación legal de aquél.**”*

16. El anterior criterio es aplicable **por analogía (igualdad de razón)**, pues si bien está referido al recurso de revisión en amparo directo, lo cierto que las mismas razones operan para su actualización en el recurso de

revisión en amparo indirecto; ya que donde existe la misma razón debe existir la misma disposición.

17. **Asimismo**, las autoridades responsables Cámara de Senadores y el Presidente de la República interpusieron el recurso respectivo a través de \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* , respectivamente; a quienes en proveído de veintiuno de abril de dos mil catorce, el Juez de Distrito del conocimiento les reconoció el carácter de Delegados de aquéllas; por tanto, están facultados para interponer este medio de defensa en nombre de dichas responsables, en términos del artículo 9, primer párrafo, última parte, de la Ley de Amparo en vigor, que dispone: “... *En todo caso podrán por medio de oficio acreditar delegados que concurren a las audiencias para el efecto de que en ellas rindan pruebas, aleguen, hagan promociones e interpongan recursos*”.
18. **TERCERO**. Los recursos de revisión se presentaron en el plazo de **diez días** que establece el artículo 86, primer párrafo, de la Ley de Amparo en vigor.
19. Es así, toda vez que la sentencia recurrida se notificó a las autoridades responsables Cámara de Senadores y Presidente de la República, el **miércoles veintisiete de agosto de dos mil catorce** (fojas 336 y 337 del expediente de amparo); actuación que de acuerdo con el artículo 31, fracción I, del ordenamiento legal citado, surtió efectos “... *desde el momento en que hayan quedado legalmente hechas*”.
20. Ahora bien, en términos del diverso numeral 28, fracciones I, primer párrafo, y II, primer párrafo, de la Ley de Amparo en vigor, la notificación a las autoridades responsables queda legalmente hecha cuando se entrega materialmente el oficio respectivo y se recaba la constancia de recibo correspondiente, lo que permite concluir que en el caso concreto

tales notificaciones surtieron efectos el **miércoles veintisiete de agosto de dos mil catorce.**

21. De ahí que el plazo para interponer el presente medio de impugnación transcurrió, para ambas responsables, del **jueves veintiocho de agosto al miércoles diez de septiembre de dos mil catorce**, sin contar los días treinta y treinta y uno de agosto, así como el seis y siete de septiembre, por corresponder a sábados y domingos y, por tanto, **inhábiles** en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo en vigor y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
22. En esas condiciones, si los escritos por los que se interpuso el recurso de revisión fueron presentados, por lo que hace a la Cámara de Senadores **el miércoles tres de septiembre de dos mil catorce**, y respecto del Presidente de la República **el lunes ocho de ese mes y año**, en la Oficialía de Partes del Juzgado Tercero de Distrito, residente en Mérida, Yucatán, según se advierte del sello respectivo (fojas 14 y 86 del presente expediente), **es inconcuso que dichos medios de impugnación se hicieron valer en forma oportuna.**
23. **CUARTO.** A continuación se sintetizan los conceptos de violación de la demanda de amparo, las consideraciones del Juez de Distrito y los agravios de las autoridades responsables.
24. **I. Conceptos de violación.**
25. **Primero.** Es inconstitucional el nuevo sistema de tributación del Impuesto sobre la Renta ya que **transgrede el principio de proporcionalidad tributaria**, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la base de dicho tributo, en términos del artículo 9º, queda constituida por el



resultado de disminuir los ingresos acumulables en el ejercicio y **las deducciones que la propia ley autoriza**; sin embargo, éstas no fueron adecuadamente establecidas por el legislador, pues no mide en forma real la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto.

26. Una adecuada medición de la potencialización real para contribuir en el referido impuesto, implica que el ingreso bruto debió ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base de aquél sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo.
27. La legislación aplicable debe considerar como deducciones vinculadas a la utilidad aquellas que se entienden como costo de producir el ingreso; por tanto, un desembolso será deducible si está íntima y causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción del mismo.
28. Tratándose de impuestos directos, como en el caso, para salvaguardar el **principio de proporcionalidad tributaria**, se debe atender a la capacidad económica del contribuyente, la que debe reflejar las utilidades reales generadas.
29. En el tributo en estudio, en la base se permite descontar las deducciones autorizadas, esto es, las previstas en el artículo 25 de la Ley del

Impuesto sobre la Renta; en tanto, el diverso numeral 27 del mismo ordenamiento establece los requisitos que deben cumplir aquéllas (deducciones); y, finalmente el artículo 28 establece los conceptos **que no serán deducibles**.

30. La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta desconoce injustificadamente erogaciones que necesariamente debe realizar el contribuyente para obtener ingresos gravados, lo que es contrario al **principio de proporcionalidad tributaria**, pues deben ser reconocidas por el legislador como partidas deducibles, **todas aquellas erogaciones indispensables para la formación de la renta gravada**, en términos de la tesis aislada 1a. XXIX/2007, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.
31. **El artículo 28, fracción XXX**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prever que no serán deducibles en su totalidad los pagos que se consideren ingresos exentos para el trabajador, viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque propicia la cuantificación de un gravamen ajeno a la verdadera capacidad contributiva del causante, en la medida en que no se toman en cuenta gastos que deben considerarse, esto es, no permite deducir los ingresos exentos para el trabajador.
32. El citado numeral establece que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, y que

dicho factor será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

33. La limitación es inconstitucional porque los pagos que los patrones hacen en favor de sus trabajadores son erogaciones que de manera ineludible deben efectuar por disposición de la ley y de la relación contractual que los une con dichos empleados, y sin las cuales no podría obtener los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta; **además**, el que dichos pagos constituyan un ingreso para los trabajadores que el Estado ha decidido exentar en ejercicio de su potestad y por las razones que haya considerado justificantes, ello de ningún modo tendría por qué pararle perjuicio al patrón que efectúa esos pagos, lo que pone de manifiesto que un factor externo al contribuyente que efectúa esos pagos (condición de ser ingresos exentos), **le impide disminuirlos al calcular la base del gravamen y atender a su real capacidad contributiva.**
34. Que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 93 establece, en relación con el régimen de las personas físicas, que es el Gobierno Federal el que absorbe el costo de esas cantidades que se dejan de pagar al erario y de ningún modo se puede pretender que sea la persona que hace el pago de esos ingresos, como es el caso de los patrones, quienes absorban dicho costo.
35. Las razones esgrimidas por el Ejecutivo Federal para realizar la limitación de la deducción de pagos efectuados por los patrones que resulten en ingresos exentos para los trabajadores, contenidas en la exposición de motivos, consisten en la reducción de asimetrías fiscales, la desaparición del IETU o el incremento de la recaudación, pero **no son**

**válidas para justificar la limitante reclamada.** El hecho de que una persona física haya sido liberada de pagar el impuesto por la obtención de un ingreso exento, es una cuestión que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de quien efectúa el pago que se convierte en dicho ingreso exento para el trabajador.

36. La razón de asimetrías fiscales en todo caso han sido ocasionadas por el propio Estado al otorgar exenciones a los ingresos que perciban los trabajadores, resultando inconstitucional el pretender que sea el patrón quien efectúa los pagos a sus trabajadores, el que tenga que absorber los costos de la recaudación a través de la imposibilidad de deducir esas erogaciones que forzosamente tuvo que realizar.
37. Si el propio Estado prevé una disminución en su recaudación como consecuencia de la desaparición del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ello también se debe a una decisión ajena al contribuyente del Impuesto sobre la Renta, y de ningún modo puede ser una justificación válida para violentar la proporcionalidad tributaria en este último gravamen.
38. Tratándose del Impuesto sobre la Renta, las personas morales se encuentran conminadas a cumplir con la obligación a su cargo, tomando en consideración una base irreal que no corresponde a su auténtica capacidad contributiva, pues no obstante que deben realizar erogaciones indispensables para la obtención de ingresos gravados, **de manera caprichosa y artificial se ven reducidas sus deducciones en los casos en que se trate de pagos efectuados a los trabajadores para quienes se trate de ingresos exentos**, lo cual constituye un elemento ajeno a la capacidad contributiva, como lo es el otorgamiento de una exención al trabajador por parte del Estado, ya que este último no depende del causante, sino de la voluntad del Estado.

39. Asimismo, la limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, provoca un **trato diferenciado injustificado** entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, pues dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, tendrán montos deducibles diferentes, en la medida que uno de ellos efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje, lo cual llevará a que el primero tenga un monto deducible menor que el segundo, a pesar de haber efectuado idénticas erogaciones a favor de sus trabajadores.
40. El citado artículo transgrede **el principio de proporcionalidad tributaria**, pues no atiende la capacidad contributiva de las personas morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, toda vez que el monto que deben enterar por concepto del propio impuesto puede variar dependiendo de si tienen o no trabajadores para quienes los ingresos que obtengan se encuentren exentos y, por consiguiente, de si pueden deducir la totalidad de los pagos que efectúen a dichos empleados o solamente una parte.
41. **El artículo 25, fracción VI**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las personas morales podrán deducir las cuotas **a cargo de los patrones**, pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo; por su parte, **el artículo 28, fracción I**, del mismo ordenamiento dispone que **no serán deducibles** los pagos por ese tributo a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente corresponda a terceros, conforme a las disposiciones relativas, **excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones**, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

42. Así, dichos artículos al prohibir la deducción de las aportaciones de seguridad social pagadas por los patrones que son a cargo de los trabajadores, **viola el principio de proporcionalidad tributaria**, porque se obliga a tributar conforme a una capacidad contributiva distinta a la real, en la medida en que no se permite deducir un gasto necesario e indispensable para alcanzar el objeto social de la empresa. No obsta que las cuotas obreras pagadas por los patrones tengan el carácter de contribuciones, pues con independencia de ello se trata de una erogación indispensable para generar los ingresos gravados por el Impuesto sobre la Renta.
43. Las personas morales, para la realización de sus fines contratan trabajadores y, como consecuencia de esa relación laboral, tienen la obligación de efectuar erogaciones consistentes en aportaciones de seguridad social; por tanto, si al contribuyente del Impuesto sobre la Renta le es indispensable contratar trabajadores para realizar sus actividades que generan ingreso, también le es ineludible pagar las aportaciones de seguridad social; de ahí que debe ser permisible que se puedan deducir éstas, **incluso las que son a cargo de los empleados.**
44. **El artículo 27, fracción XI**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prever que los gastos de previsión social deben reunir determinados requisitos, viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, pues no resulta justificable que se exija que deban ser generales y se tome en cuenta la manera en que se formalice la relación laboral, esto es, en función de que haya trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, haciendo comparativos entre esos grupos de trabajadores, o bien, que las erogaciones respectivas deban realizarse en determinados montos, e inclusive a favor de determinado grupo de trabajadores, para reconocer como deducible un gasto necesario para la obtención de los ingresos gravados.

45. De no cumplirse con esos requisitos irracionales, los cuales afectan derechos de los patrones y los trabajadores, no se permitirá la deducción de un gasto indispensable para alcanzar el objeto social de la empresa, lo cual impedirá la determinación de una utilidad fiscal real y, por ende, la realización de un pago de impuesto desconociendo la capacidad contributiva del patrón.
46. Al respecto, debe tomarse en consideración que las limitantes establecidas en la norma reclamada no toman en cuenta que los gastos de previsión social están encaminados a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento de su calidad de vida y de sus familias, motivo por el cual, no debe limitarse o desincentivarse su otorgamiento.
47. Que resulta aplicable lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 41/2005-PL (aprobado por mayoría de seis votos), en la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, cuyo contenido era casi idéntico al ahora impugnado.
48. Además, el referido artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de **equidad tributaria**, porque provoca un **trato diferenciado injustificado** entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, pues dos patrones que realicen gastos de previsión social a favor de sus trabajadores (incluso por montos iguales), tendrán montos deducibles diferentes, dependiendo de la eventualidad de que tengan trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, o bien, de que no tengan trabajadores sindicalizados, caso en el cual, los gastos respectivos no podrán exceder de un tope, lo cual permite advertir un trato desigual en función de la forma en que se organicen los

trabajadores o del monto erogado, circunstancias que se refieren a relaciones laborales que no son relevantes para efectos del Impuesto sobre la Renta.

49. **El artículo 25, fracción X**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que no serán deducibles en su totalidad las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la ley reclamada, viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque limita injustificadamente la deducción de erogaciones que son necesarias e indispensables para generar los ingresos del causante y para conseguir su objeto social. En ese sentido, la norma inhibe o desincentiva el establecimiento de fondos que redundan en beneficio de los trabajadores.
50. **El artículo 39, último párrafo**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque expresamente prohíbe que se den efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido. Esto es, el hecho de que la norma impida reconocer los efectos de la inflación en los rubros señalados, repercutirá en la determinación de una deducción sin atender a la capacidad contributiva del causante, porque en caso de que dicha inflación tenga un impacto negativo en los valores respectivos, provocará que con ello que se determine una utilidad gravable mayor a la que se generaría en términos reales, considerando para ello un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.
51. La Primera Sala de la Suprema Corte ya se pronunció en torno a este tema mediante la jurisprudencia 1a./J. 126/2007, a través de la cual determinó que el no considerar los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio



de proporcionalidad tributaria, porque con ello se impide la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes del Impuesto sobre la Renta.

52. **Segundo.** Las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto inciden en la determinación de la base del impuesto, violan el principio de **equidad tributaria**, porque generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas, ya que personas que pueden tener el mismo nivel de ingresos, pueden tener capacidades contributivas distintas entre sí, en la medida en que unas realicen mayores erogaciones y otras las realicen en menor cantidad y, sin embargo, de cualquier forma todas ellas no podrán deducirlas porque la ley lo prohíbe. Así, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales.
53. **Tercero.** Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, porque tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución, a la vez que, dadas sus carencias, se ha tenido que recurrir a disposiciones de inferior categoría como lo son: el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa y el Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, ambos publicados en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; la Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan y la Resolución Miscelánea Fiscal, estas dos últimas para dos mil catorce, publicadas el treinta de enero de dos mil trece; las cuales, no son más que una confirmación de que se violan los principios mencionados.

54. Asimismo, en tanto los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyen la deducción de erogaciones a las cuales tienen derecho los contribuyentes, también se transgreden los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**.
55. El que la recepción de una cantidad se considere para un trabajador como un ingreso exento, ninguna relación guarda con la situación fiscal de quien paga esa cantidad. Por tanto, los artículos 25, fracción X, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, porque introducen ese elemento ajeno a la capacidad contributiva de las personas morales que realizan el pago respectivo. En tal sentido, se hace depender la deducibilidad (limitada) de la erogación, de una circunstancia externa al contribuyente, lo cual redundaría en la incorrecta definición de la base del impuesto.
56. **Cuarto.** Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inclusive todo el sistema de tributación en dicho impuesto, violan el principio de **rectoría económica del Estado** contenido en el artículo 25 de la Constitución, porque ese ente público no cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares; por el contrario, teniendo el deber de procurar el cumplimiento de ese mandato constitucional, establece normas que se traducen en una afectación para el actor económico, cuando éste debería recibir un estímulo por su inversión y por favorecer la generación de empleos. En tales condiciones, las normas impugnadas no generan las condiciones propicias para el desenvolvimiento del sector privado ni para que éste contribuya al desarrollo económico nacional.
57. **II. Consideraciones de la sentencia recurrida.**

58. **Considerando segundo** (precisión de los actos reclamados): La aprobación, expedición y promulgación de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.
59. **Considerando tercero** (certeza o inexistencia de los actos reclamados): Son ciertos los actos reclamados, pues las autoridades emisoras así lo manifestaron al rendir sus informes justificados. Tal certeza se apoya en el principio relativo a que las leyes no son objeto de prueba.
60. **Considerando cuarto** (estudio de las causas de improcedencia):
61. a) Es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo: en el Impuesto sobre la Renta la obligación tributaria nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, sin que obste a ello que sea hasta el final del ejercicio cuando se haga su cómputo y se resten las deducciones permitidas, para determinar la base del impuesto a la que se aplica la tasa para obtener el impuesto a pagar.
62. En el caso, la quejosa reclama los preceptos antes precisados, en los cuales se establecen limitantes a ciertas deducciones. A partir de ello, se observa que no obstante sea hasta el final del ejercicio cuando se resten las deducciones, ello no implica que el impuesto no se haya generado con anterioridad, razón por la cual, la quejosa puede reclamar dichas normas desde su entrada en vigor, porque desde entonces le causan un agravio. La quejosa demostró que es contribuyente del Impuesto sobre la Renta, tiene el carácter de patrón y realiza pagos a sus trabajadores; por tanto, se ubicó en las hipótesis normativas reclamadas.

63. b) Se desestima la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso artículo 77, ambos de la Ley de Amparo: en caso de resultar inconstitucionales los preceptos reclamados, se podrían concretar los efectos de una eventual sentencia protectora, los cuales consistirían en desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa la aplicación de aquéllos, permitiéndole la deducción total de los conceptos limitados. Con ello, no se constituye un derecho a su favor ni se invade la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión, pues no se generaría un régimen de excepción, sino que se restablecerían los derechos fundamentales violentados por el legislador.
64. c) Es infundada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso artículo 107, fracción I, ambos de la Ley de Amparo: Los preceptos reclamados son de naturaleza autoaplicativa, porque la prohibición o limitante que contienen nace con su sola vigencia, en tanto inciden en la mecánica de cálculo de las deducciones con las que venían operando las personas morales, sin que sea relevante el momento en que se actualizan tales restricciones, ya que en todo caso, los contribuyentes deberán ajustarse a las nuevas reglas que las rigen.
65. **Considerando quinto** (estudio de fondo).
66. Consideraciones previas: síntesis de los conceptos de violación y explicación de los alcances del principio de proporcionalidad tributaria, los elementos del tributo, la estructura y mecánica del Impuesto sobre la Renta, la naturaleza de las deducciones y los estándares del control constitucional de las leyes extrafiscales. Análisis del **artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, en el cual se establece una limitante para deducir los pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores.

67. Los gastos a que hace referencia ese precepto, sea que se realicen por mandato legal o por concepto de previsión social, son estrictamente indispensables y, por tanto, también deben ser reconocidos como una deducción estructural, por lo que deben ser tomados en consideración para determinar la base gravable. Tal característica no es impedimento para que el legislador restrinja su deducibilidad, pues tal restricción puede obedecer a finalidades sociales, económicas o extrafiscales, las que en su caso deben estar justificadas razonablemente por tener trascendencia en la determinación del gravamen.
68. Por tanto, para determinar si la limitante contenida en el precepto reclamado es constitucional, debe efectuarse el estudio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica:
69. Al implementar la medida, el legislador se propone: a) Recuperar el potencial recaudatorio del impuesto, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del IETU y del IDE; b) Recuperar el principio de simetría fiscal, a través de la restricción de la deducción; y c) Eliminar el doble beneficio al no estar gravado como ingreso y ser deducible. Las finalidades de la medida son objetivas y admisibles, dada la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado y de mejorar la recaudación fiscal para conseguir los fines económicos y sociales previstos en la Constitución; así, resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.
70. La medida legislativa para conseguir las finalidades señaladas, es adecuada e idónea, ya que al limitar la deducción de los gastos respectivos, se recupera el potencial recaudatorio del Impuesto sobre la Renta al ampliarse la base tributaria y se elimina la asimetría fiscal.

71. Sin embargo, **la medida resulta desproporcional**, porque a través de ella se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes.
72. Al no permitir la deducción al 100% de gastos necesarios e indispensables (pagos efectuados a los trabajadores que para éstos son ingresos exentos, sean por mandato legal u otorgados voluntariamente, como es el caso de la previsión social), la medida es excesiva para la consecución de los fines extrafiscales pretendidos, en virtud de que un objetivo de política tributaria no debe lograrse a costa de suprimir o nulificar derechos fundamentales de los contribuyentes (libertad de trabajo, derecho de propiedad, libertad de comercio, etc.), lo que sucede en el presente caso, puesto que se afecta la base del impuesto en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados, ya que la limitación de la deducibilidad se hace depender de un elemento ajeno a su verdadera capacidad contributiva, como lo son los ingresos exentos para los trabajadores. Además, la limitante tiene como consecuencia que se desincentive el otorgamiento de prestaciones de previsión social, pues los empleadores dejarían de realizar dichos pagos, no obstante que conllevan el mejoramiento en la calidad de vida de los trabajadores y sus familias.
73. Si la finalidad es recuperar el potencial recaudatorio del Impuesto sobre la Renta ante la falta del IETU y del IDE, y eliminar asimetrías fiscales, no se puede entender que ello se pretenda mediante la limitación de una deducción, tomando en cuenta que el mecanismo respectivo incorpora un elemento ajeno a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, como es el hecho de que los pagos respectivos sean considerados ingresos exentos para los trabajadores.

74. Además, la eliminación del IETU y del IDE tampoco justifica la medida, pues aun cuando dichos impuestos eran complementarios y de control del Impuesto sobre la Renta, cada uno tenía sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza; de ahí que la eliminación de los primeros no implica que se deba modificar el segundo, aun y cuando en aquéllos no se permitía la deducción de los gastos en estudio.
75. Por otra parte, la simetría fiscal es un principio de política fiscal y su ausencia no tiene como consecuencia necesaria la violación de algún principio contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.
76. A partir de lo anterior, se observa que la limitación de la deducibilidad de las erogaciones estrictamente indispensables a las que se refiere el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **viola el principio de proporcionalidad tributaria**, porque el legislador hace depender dicha limitación de que los gastos respectivos, a su vez, sean ingresos exentos para los trabajadores, lo cual no es un factor que deba tomarse en cuenta para advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, propiciando que la tasa sea aplicada sobre una base imponible ampliada (al no permitirse la deducibilidad del 100%), lo que atenta contra la referida capacidad de dichos sujetos pasivos, porque al no poder deducir en su totalidad los gastos respectivos, el pago del impuesto no se encontrará en proporción a esa capacidad, pues dependerá de una situación externa, consistente en que se trate de ingresos exentos para los trabajadores.
77. **Considerando sexto** (estudio de fondo).
78. **Análisis del artículo 25, fracciones VI y X, en relación con el 28, fracción I, y del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre**

**la Renta**, en los cuales se establece, respectivamente: a) La limitante para deducir las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad; b) La imposibilidad de deducir las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas por el patrón; y c) La limitante para deducir las erogaciones por concepto de previsión social, en tanto se exige que éstas se otorguen de manera general conforme a reglas específicas (dependiendo de si los trabajadores son sindicalizados o no, entre otros).

79. Los gastos a que hacen referencia esos preceptos reclamados, que comparten la naturaleza de la previsión social, son estrictamente indispensables y, por tanto, deben ser reconocidos como deducciones estructurales, por lo que deben ser tomados en consideración para determinar la base gravable. Esa característica no es impedimento para que el legislador restrinja su deducibilidad, pues tal restricción puede obedecer a finalidades sociales, económicas o extrafiscales, las que en su caso deben estar justificadas razonablemente por tener trascendencia en la determinación del gravamen. Por tanto, para determinar si las limitantes o prohibiciones contenidas en los preceptos reclamados son constitucionales, debe efectuarse el estudio de razonabilidad y proporcionalidad jurídica:
80. Al implementar esas medidas, el legislador se propone: a) Recuperar el potencial recaudatorio del impuesto, a través de la ampliación de su base tributaria, eliminando tratamientos preferenciales, dada la ausencia del IETU y del IDE; b) Recuperar el principio de simetría fiscal, a través de la restricción de la deducción; c) Evitar la erosión de la base tributaria en el Impuesto sobre la Renta empresarial y procurar su simetría, considerando que las aportaciones realizadas a los fondos de pensiones



y jubilaciones complementarias a las que son obligatorias por ley, deben deducirse hasta el momento en que la empresa realice una erogación real a favor de sus trabajadores, y no desde que se constituyen las reservas, tomando en cuenta que permitir su deducción desde ese momento representa un gasto fiscal; y d) Restablecer la simetría fiscal del impuesto, considerando no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador, pagadas por el patrón, en tanto su deducibilidad implica un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso del trabajador (está exento). Las finalidades de las medidas son objetivas y admisibles, dada la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado y de mejorar la recaudación fiscal para conseguir los fines económicos y sociales previstos en la Constitución; así, resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.

81. Las medidas legislativas para conseguir las finalidades señaladas, son adecuadas e idóneas, ya que al limitar o prohibir la deducción de los gastos respectivos, se recupera el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta al ampliarse la base tributaria y eliminar la asimetría fiscal.
82. Sin embargo, **las medidas resultan desproporcionales**, porque a través de ellas se impone una carga tributaria sin atender a la capacidad contributiva de los causantes:
83. 1. Limitante para deducir las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y primas de antigüedad. En el proceso legislativo, el legislador señala que las aportaciones de referencia no son una erogación real, porque se realizan de manera efectiva hasta que las recibe el trabajador. Sin embargo, esa razón no justifica la no deducibilidad de dichas aportaciones en el momento en que se realizan, porque aun cuando el

trabajador pudiera ejercer el derecho [de disponer] de los fondos de pensiones o jubilaciones que tenga a su favor en un momento posterior a aquel en que se hayan realizado las aportaciones, ello no hace que la erogación no sea real en el momento en que se lleva a cabo, máxime que dichas reservas se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertos requisitos, de conformidad con el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo es el afectarse a fideicomisos irrevocables. En ese tenor, resulta **desproporcional** la medida consistente en limitar la deducción de las aportaciones referidas.

84. 2. Imposibilidad de deducir las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas por el patrón. El legislador justifica dicha medida, en que anteriormente la posibilidad de deducir el concepto señalado, representaba un doble beneficio al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón, de manera que la no deducibilidad busca restablecer la simetría fiscal del impuesto. Al respecto, debe tomarse en cuenta que la simetría fiscal es un enunciado de política fiscal y no un derecho fundamental, por lo que su ausencia no trae como consecuencia necesaria una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional. En ese sentido, resulta **desproporcional** la medida consistente en impedir la deducción de los pagos señalados, porque sólo se basa en restablecer la simetría fiscal.
85. 3. Limitante para deducir las erogaciones por concepto de previsión social, en tanto se exige que éstas se otorguen de manera general conforme a reglas específicas (dependiendo de si los trabajadores son sindicalizados o no, entre otros). Al margen de que de la exposición de motivos no se desprenden las razones para sustentar el parámetro que el legislador considera, como lo es que se trate de trabajadores sindicalizados y no sindicalizados para determinar cuándo los pagos de previsión social se otorgan de forma general, particularmente en cuanto

se limita la deducibilidad de las erogaciones por concepto de previsión social otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, a que no excedan de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevada al año; debe observarse que el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, es idéntico al artículo 31, fracción XII, de esa ley vigente hasta dos mil trece, por lo que en el caso es aplicable lo sustentado por el Pleno de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 41/2005, en torno a este último precepto, respecto de la constitucionalidad de aquél.

86. En dicho precedente se sostuvo que, dependiendo de si la prestación se otorga a trabajadores sindicalizados y no sindicalizados para determinar cuándo es general, se favorece la deducción ilimitada de la previsión social cuando es otorgada a trabajadores sindicalizados, quedando limitada la deducción de ese tipo de erogaciones cuando son a favor de trabajadores no sindicalizados, con lo cual se busca fomentar el sindicalismo. Sin embargo, se señaló que esa medida es irracional, porque si el fin buscado es impulsar un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social a favor de los trabajadores de menores ingresos, no se puede entender que se permita la deducción total cuando se trata de trabajadores sindicalizados y sólo se permita de manera parcial cuando son trabajadores no sindicalizados, apreciándose que el mecanismo utilizado se condiciona por un aspecto que está deslindado de la finalidad pretendida y, por tanto, no consigue el propósito buscado, sin que se justificara razonablemente el trato diferenciado así ocasionado y, por ende, la limitante para efectuar la deducción a que tiene derecho el empleador.
87. En tal sentido, se señaló que no es razonable impedir al contribuyente deducir ciertos montos en atención a una circunstancia ajena a la

naturaleza de la erogación, como lo es el tipo de contrato que tenga con sus trabajadores, variando el tratamiento de la deducción en razón de que éstos se encuentren sindicalizados o no. Al respecto, se señaló que si bien es cierto que el legislador puede establecer categorías entre distintos tipos de trabajadores, también lo es que su sindicalización o no, no puede ser la razón que justifique, por sí misma, la generación de diferencias para el patrón y en relación con la deducibilidad de las prestaciones que éste otorga, tomando en cuenta que la previsión social para unos y otros trabajadores, tiene identidad cualitativa en lo que concierne al tipo de prestación, de manera que la erogación respectiva ordinariamente debería ser deducible conforme a las mismas reglas.

88. Entonces, no es razonable el impedir al contribuyente deducir ciertos montos en atención a circunstancias ajenas a la naturaleza de la erogación, como lo es el tipo de contrato que tengan los trabajadores o el área geográfica, ya que estas circunstancias no son factores relevantes para apreciar la capacidad contributiva de los contribuyentes.
89. Así, en el precedente de mérito se concluyó que si las erogaciones en materia de previsión social son determinantes para apreciar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pero se propicia que la tasa del impuesto sea aplicada a una utilidad mayor en aquellos casos en los que no se puede efectuar la deducción de ese tipo de erogaciones, se viola el principio de proporcionalidad tributaria porque el pago del impuesto no se encontrará determinado conforme a la capacidad contributiva de los patrones, sino en función de una situación extraña a dicha capacidad, como lo es la sindicalización o no de los trabajadores, y el área geográfica como factor relevante para determinar el tope deducible con base en el salario mínimo.

90. Las anteriores consideraciones dieron lugar a la jurisprudencia P./J. 130/2006, emitida, como se dijo por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003)”.
91. Con base en lo anterior, la limitante para deducir las erogaciones por concepto de previsión social, resulta **desproporcional**, porque un objetivo de política tributaria (simetría fiscal), no debe lograrse a costa de suprimir y nulificar derechos fundamentales de los contribuyentes como sucede en el caso, puesto que se afecta la base tributaria del Impuesto sobre la Renta en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados.
92. Además, la eliminación del IETU y del IDE tampoco justifica la limitación a la deducción, pues aun cuando dichos impuestos eran complementarios y de control del Impuesto sobre la Renta, cada uno tenía sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza; de ahí que la eliminación de los primeros no implica que se deba modificar el segundo, aun y cuando en aquéllos no se permitía la deducción de los gastos en estudio.
93. Con base en lo anterior, se concluye que el artículo 25, fracciones VI y X, en relación con el 28, fracción I, y el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **violan el principio de proporcionalidad tributaria**.
94. **Considerando séptimo** (estudio de fondo).

95. Análisis del **artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, en el cual se establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.
96. De acuerdo con lo señalado en los artículos 18, fracción X, 25, fracción VIII y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la inflación afecta la base tributaria del impuesto, porque en tanto repercute en los créditos y deudas del causante, puede generar ingresos acumulables o deducciones.
97. Ahora, en torno al sistema de deducción del costo de lo vendido reincorporado a la ley en dos mil cinco, dicho esquema implica que los contribuyentes personas morales deduzcan los costos hasta que enajenen los bienes respectivos, momento en el cual se perciben los ingresos derivados de las erogaciones efectuadas para conformar dicho costo.
98. A partir de lo anterior, se observa que la prohibición contenida en el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce, **viola el principio de proporcionalidad tributaria**, porque al impedir que se reconozcan los efectos de la inflación en el costo de lo vendido, no se toma en cuenta que el solo paso del tiempo afecta dicho costo de ventas, tomando en cuenta que este último está conformado con erogaciones que no se pudieron deducir cuando se efectuaron, sino hasta que formaron parte del costo de lo vendido, y éste es deducible hasta el ejercicio en que se acumulan los ingresos respectivos.
99. Lo anterior, se traduce en que se determinará una base gravable que no corresponde a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pues faltaría considerar los efectos inflacionarios en el costo de ventas. A

mayor abundamiento, con el ajuste anual por inflación, el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales disminuyéndolos, provocando con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales.

100. Tal conclusión se confirma con lo sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte al emitir la jurisprudencia 1a./J. 126/2007, en torno al artículo 45-F, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, cuyo contenido es idéntico al reclamado en el presente asunto.
101. En la ejecutoria que sustenta dicho criterio, se señala que el entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de la empresa, lo cual puede tener un efecto fiscal, sea en perjuicio o a favor del contribuyente, razón por la que se debe reconocer en la mecánica del Impuesto sobre la Renta, la modificación positiva o negativa que tiene aquél en su patrimonio con motivo del fenómeno económico de la inflación, en la medida en que dicho gravamen debe atender a la variación patrimonial positiva como manifestación de capacidad contributiva.
102. Es importante aclarar que, en lo que respecta a la prohibición de dar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios, tal medida es simétrica y se considera válida desde el punto de vista constitucional, dado que el artículo 16 de la ley reclamada, también considera que la revaluación de activos no son ingresos. Lo anterior, es acorde con el criterio definido por la Primera Sala de la Suprema Corte, particularmente con la jurisprudencia 1a./J. 127/2007.
103. **Considerando octavo** (efectos del amparo).

104. Se concedió la protección constitucional para los efectos siguientes:

a) No se le aplique el artículo 25, fracción VI, en relación con el artículo 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce, sólo para el efecto de que se le permita deducir en su totalidad las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas en su carácter de patrón.

b) No se le apliquen los artículos 25, fracción X, 27, fracción XI y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, y se le permita la deducción en su totalidad de los conceptos que en dichos preceptos se contienen, no obstante que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores o se trate de previsión social.

c) No se le aplique el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, y se le permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido.

- Lo anterior, no implica que la quejosa deje de cumplir con los demás requisitos fiscales que se prevén en la ley para su deducibilidad.

105. **III. Agravios en el recurso de revisión interpuesto por el Delegado de la Cámara de Senadores.**

106. **Primero.** La sentencia recurrida es ilegal, porque parte de la premisa errónea de que los pagos efectuados por el patrón por concepto de cuotas al IMSS, pero que corresponden a los trabajadores, son erogaciones estrictamente indispensables para llevar a cabo la actividad de la empresa. Contrariamente a lo señalado, dichos pagos son aportaciones de seguridad social que corresponde cubrir a la parte



trabajadora en calidad de contribuciones, de manera que no son obligatorios para el patrón ni forman parte del salario del trabajador, pues sólo los absorbe de manera voluntaria. En ese tenor, si no pueden ser considerados estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, es válido que se prohíba su deducción (artículo 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta). En todo caso, debe observarse que la parte que corresponde pagar al patrón de manera obligatoria, sí es un gasto estrictamente indispensable y, por ende, se prevé como un concepto totalmente deducible en términos del artículo 25, fracción VI, de la ley reclamada.

107. **Segundo.** El estudio de proporcionalidad realizado por el Juez de Distrito es ilegal, porque parte de una falsa apreciación del acto reclamado, en tanto determina que el pago de cuotas al IMSS que corresponde efectuar originalmente a los trabajadores, es un gasto estrictamente indispensable para el patrón. Sin embargo, pasa por alto que el patrón no está obligado a soportar dicha carga, por lo cual no es posible aseverar que tal gasto sea estrictamente indispensable. En ese sentido, debe tomarse en cuenta que el legislador tiene amplias facultades para establecer restricciones para deducir conceptos que no cumplen con esa característica (artículo 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta).
108. **Tercero.** La sentencia recurrida considera de manera errónea que la constitucionalidad de los preceptos reclamados se sustenta sólo en el principio de simetría fiscal. Sin embargo, debe señalarse que dicho principio no fue el fundamento esencial de la reforma impugnada, sino que ésta obedeció a otros fines fiscales, como son: a) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE; b) Ampliar la base gravable del ISR; y c) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales.

109. En efecto, desde la exposición de motivos se justificó la reestructuración que contienen los preceptos reclamados, en el hecho de que en el país los ingresos tributarios recaudados son muy bajos, lo que limita la capacidad del Estado para atender las necesidades más urgentes de la población. En adición a ello, se consideró que los ingresos públicos se verían disminuidos por la eliminación del IETU e IDE, los cuales operaban como gravámenes mínimos y de control.
110. Tales circunstancias llevaron a modificar, entre otras cuestiones, el sistema de deducciones de las personas morales para no debilitar la recaudación, de manera que se estableció un límite máximo cuya proporción guarda correspondencia con la tasa del abrogado IETU, con lo que se recupera la base gravable del ISR, medida que guarda congruencia teleológica con dicha contribución abrogada, la cual buscaba recuperar la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el ISR.
111. Sobre esta última cuestión, debe señalarse que si bien constituye un derecho para los contribuyentes la deducción de los gastos ordinarios al llevar a cabo el hecho imponible, también lo es que el legislador cuenta con amplia libertad para establecer las contribuciones, a partir de lo cual, ha establecido requisitos para hacer efectivo ese derecho, con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulación de pagos o de gastos inverosímiles que disminuyan indebidamente la carga tributaria.
112. Asimismo, además del establecimiento de requisitos, el legislador ha decidido establecer restricciones o limitantes en las deducciones, al considerar que los beneficiarios están haciendo uso indebido de ellas o por ser los gastos realizados contrarios a los fines de la deducción o a la naturaleza del tributo, tomando en cuenta que tales restricciones o

limitantes se establecen para conseguir determinadas finalidades fiscales o extrafiscales, de manera que aquéllas no son en sí mismas inconstitucionales, en tanto se encuentren justificadas y, en su caso, no tornen exorbitante el tributo, tal como en el caso ocurre.

113. Así, se observa que la simetría fiscal no fue el único sustento de la reforma reclamada, pues ésta se apoya, además, en otras finalidades.
114. **IV. Agravios en el recurso de revisión interpuesto por la Delegada del Presidente de la República.**
115. **Primero.** Contrariamente a lo resuelto en la sentencia recurrida, la quejosa no tiene interés jurídico para reclamar el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La individualización de esa norma en perjuicio de la quejosa, en su caso, ocurrirá hasta que presente su declaración anual, lo que en la especie no quedó demostrado (se actualiza la causa de improcedencia contenida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo).
116. **Segundo.** La jurisprudencia 1a./J. 65/2007, citada en la sentencia recurrida para reconocer interés jurídico a la quejosa para impugnar todas las normas reclamadas, no es aplicable al caso, porque el precepto a que se refiere dicha tesis (artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece), contiene una mecánica diversa a los preceptos ahora reclamados (se actualiza la causa de improcedencia contenida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo).
117. **Tercero.** El A quo emitió un razonamiento erróneo en torno a lo que son los gastos estrictamente indispensables, pues a su juicio todas las prestaciones que se otorgan a los trabajadores y que en materia laboral

son parte integrante del salario, cumplen con dicho requisito; sin embargo, para efectos fiscales no todas las prestaciones señaladas tienen la característica de ser indispensables, pues no forman parte de las metas operativas de la empresa, además de que la prestación de un servicio personal subordinado o las prestaciones de previsión social, no son parte del patrimonio de la empresa.

118. Conforme al artículo 27, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes pueden deducir, entre otros conceptos, los salarios y demás prestaciones otorgadas a los trabajadores, cumpliendo determinadas obligaciones y requisitos. Sin embargo, ello no significa que los salarios y demás prestaciones que para los trabajadores sean ingresos exentos, deban identificarse como gastos estrictamente indispensables para llevar a cabo la actividad del contribuyente.
119. Los gastos estrictamente indispensables son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas para alcanzar su objeto social. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el pago de salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, no forma parte de ese objeto social, sino que se trata de una parte integrante de la propia empresa en lo atinente a la fuerza de trabajo. Así, los salarios y demás prestaciones otorgadas a los trabajadores por los conceptos impugnados, no se identifican con los gastos estrictamente indispensables para conseguir los fines de la empresa, por lo que aquéllos tienen un tratamiento particular señalado por el propio legislador en lo que a los requisitos de las deducciones se refiere.
120. **Cuarto.** Contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, la jurisprudencia P./J. 130/2006, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR

LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).", no es aplicable en el caso concreto.

121. El tema analizado en dicha tesis, fue determinar si es válido o no establecer límites a la deducción de las prestaciones de previsión social atendiendo al tipo de trabajadores con que cuenta el patrón, esto es, si son sindicalizados o no; en cambio, los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, de ninguna manera atienden al hecho de que los trabajadores sean sindicalizados o no, sino a las erogaciones efectuadas por los patrones que para aquéllos son ingresos exentos, respecto de las cuales se establece la limitante.
122. Las finalidades perseguidas por el artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, precepto al que se refiere la citada jurisprudencia, eran: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. En cambio, las finalidades que persiguen los preceptos reclamados son: a) restablecer el principio de simetría fiscal; b) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, ante la eliminación del IETU y del IDE; c) ampliar la base gravable del ISR; d) Eliminar espacios que generen evasión o elusión fiscales. Tomando en cuenta lo anterior, se observa que las consideraciones bajo las cuales la Suprema Corte determinó que no se justificaba la medida (limitante a la deducción) a que se refiere el citado artículo 31, fracción XII, no resultan aplicables para el caso de los preceptos ahora reclamados.

123. **Quinto.** Para resolver, el Juez debió aplicar por analogía la jurisprudencia P./J. 35/2014, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).", en la cual se establece que: a) El legislador puede establecer requisitos, modalidades o restricciones a las deducciones; b) Dichas restricciones a las deducciones pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales; c) Para que la medida legislativa sea constitucionalmente válida, debe justificarse razonablemente; y d) Si bien el legislador limita la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones, también lo es que dentro del amplio margen de libre configuración con que cuenta para diseñar el sistema tributario, estableció dicha modalidad cumpliendo con los parámetros de razonabilidad necesarios para su implementación.
124. Ahora bien, en torno a los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, debe observarse que: a) El legislador tiene la posibilidad de establecer requisitos, modalidades o restricciones a las deducciones que en ellos se regulan; b) Las limitantes ahí previstas, obedecen a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales, porque pretenden evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU y del IDE, y restablecer el principio de simetría fiscal, entre otras; y c) En el ámbito de libre configuración legislativa, se establecieron las limitantes respectivas cumpliendo con los parámetros de razonabilidad, porque no eliminan la deducción de los conceptos respectivos. De ello se sigue que las medidas implementadas guardan relación con las finalidades pretendidas.

125. En consecuencia, se observa que la sentencia recurrida es ilegal, porque en ella se contiene un pronunciamiento de constitucionalidad de los preceptos reclamados, sin tomar en consideración la citada jurisprudencia.
126. **Sexto.** Contrario a lo resuelto por el Juez del conocimiento, no puede aceptarse la deducibilidad total de las erogaciones a que se refieren los preceptos reclamados como si se tratara de figuras sobre las cuales el legislador no tuviera ninguna posibilidad de limitarlas, pues la deducibilidad de un gasto en todo caso debe ser comprobada, o bien, si el legislador decidió acotarla –como ocurre en la especie–, corresponde a la quejosa demostrar que dicha limitante realmente le afecta de manera significativa, lo cual en el caso no acontece.
127. En efecto, además de que el contribuyente puede deducir de manera limitada los conceptos a que se refieren los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, está en posibilidad de deducir erogaciones tales como salarios, inversiones, costo de lo vendido, créditos incobrables, pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, intereses a cargo, entre otros. Como se puede observar, además de que el contribuyente puede deducir de manera limitada los conceptos reclamados, puede deducir otros diversos, lo que deriva en que el impuesto resultante no es ruinoso ni confiscatorio. En ese sentido, el tributo no le afecta de manera significativa, tomando en cuenta que la modificación de la base a través de las limitantes reclamadas, no omite medir adecuadamente la capacidad contributiva del causante.
128. La Suprema Corte ha establecido que para considerar que la modificación en las condiciones de tributación no son constitucionalmente válidas, la medida establecida por el legislador debe

agotar la fuente de riqueza a tal grado que prive al contribuyente de su patrimonio. En ese sentido, los preceptos reclamados no despojan al contribuyente de su patrimonio, porque aunque de manera limitada, permiten deducir los conceptos a que se refieren, considerando que también pueden deducir conceptos diversos. De ahí que no resulte aceptable que el legislador no puede establecer limitantes a los conceptos señalados.

129. **Séptimo.** El Juez resuelve que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, no permite efectuar una deducción lícita. Sin embargo, dicho precepto no prohíbe la deducción, sino que sólo la limita, permitiendo deducir una parte, a pesar de que los gastos respectivos representen ingresos exentos para los trabajadores. Dicha limitante encuentra su razón de ser en que se encuentra dentro del ámbito de libre configuración con que cuenta el legislador para diseñar el sistema tributario, en la posibilidad que tiene de establecer modalidades y requisitos a las deducciones, así como en las finalidades que persigue, de manera que no puede considerarse que se afecte injustificadamente la base gravable.
130. Por otra parte, el Juez de Distrito señala que el hecho de que la limitante reclamada se refiera a ingresos exentos para los trabajadores, resulta ser una situación extraña en la graduación de la capacidad contributiva de los causantes. Sin embargo, tal consideración es errónea, porque la limitante implica un parámetro de vinculación entre los pagos efectuados por los contribuyentes patrones y los ingresos exentos para los trabajadores, de manera que estos últimos no pueden ser considerados un elemento ajeno, pues precisamente por el hecho de que se trata de ingresos exentos para los trabajadores, es que se establece la limitante a la deducción, procurando con ello restablecer la simetría fiscal.



131. En atención a lo anterior, debe concluirse que el citado precepto reclamado no viola el principio de proporcionalidad tributaria.
132. **Octavo.** Al analizar aisladamente la limitante a la deducción contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Juez omitió efectuar un estudio integral del impuesto, de forma tal que no observó que la ley permite realizar otro tipo de minoraciones a efecto de atemperar la carga tributaria.
133. Concretamente, el Juez no consideró: a) El artículo 9, último párrafo, de la ley reclamada, que para determinar la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), permite disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX, en razón de que dichas erogaciones, por tratarse de pagos realizados al factor trabajo, son reconocidas por el legislador a fin de no generar un doble efecto en perjuicio del patrón, por tratarse de ingresos que los trabajadores ya recibieron de manera exenta; y b) Los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, de la ley reclamada, los cuales permiten deducir las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo. En este rubro cabe destacar que la recaudación obtenida a partir de la limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, permitirá fundear el seguro de desempleo y establecer la pensión universal.
134. Con lo anterior se corrobora que si bien existe una limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, aquélla no debe ser analizada aisladamente, sino de manera conjunta con otras partidas que permiten disminuir la utilidad fiscal, con todo lo cual se reconoce la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

135. **Noveno.** El estudio de proporcionalidad realizado por el Juez es incorrecto, en atención a que lo realiza sobre una falsa apreciación de lo que son los gastos estrictamente indispensables. El carácter de indispensabilidad se encuentra vinculado a la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para cumplimentar en forma cabal sus actividades como persona moral, de tal manera que de no realizarlo, tendría que suspender sus actividades o disminuirlas, viéndose afectados con ello sus ingresos.
136. Así, las erogaciones a que se refieren los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, no representan gastos estrictamente indispensables para la quejosa, en razón de que no son necesarios para su funcionamiento. Lo anterior se corrobora con la circunstancia de que los gastos estrictamente indispensables sí son deducibles, toda vez que éstos son elementales para alcanzar los objetivos y finalidades de la empresa.
137. En ese sentido, el Juez debió considerar la mecánica prevista en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, apreciar que si bien el objeto del tributo son todos los ingresos que se obtengan, lo cierto es que la base o cantidad sobre la cual se calculará el monto de la obligación fiscal, la constituye la utilidad fiscal, es decir, una vez que se disminuyeron las deducciones autorizadas. Así, el legislador recoge el concepto de renta legal al gravar la utilidad percibida, reconociendo que para obtener un determinado ingreso, se hace necesario efectuar determinados gastos sin los cuales no sería posible su obtención, es decir, sólo aquellos que son estrictamente indispensables.
138. En el caso, los conceptos previstos en los preceptos reclamados no tienen esa característica de indispensabilidad, razón por la cual el

legislador tiene amplias facultades para establecer límites en su deducción, a efecto de alcanzar las finalidades que se propone en atención a circunstancias de tipo económico, social o de cualquier otra índole que las justifiquen.

139. **Décimo.** La sentencia recurrida es ilegal, porque en ella no se hace un adecuado test de proporcionalidad y razonabilidad de la medida establecida en los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (limitante a la deducción de pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores y de las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y primas de antigüedad).
140. En efecto, el Juez confunde el principio de proporcionalidad tributaria con el tercer paso del test señalado, conforme al cual se verifica la proporcionalidad entre los medios establecidos por el legislador y los fines que se pretende alcanzar con aquéllos, a efecto de determinar si en aras de una finalidad constitucionalmente válida no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución.
141. Asimismo, el Juez efectuó el test de referencia sin atender a la jurisprudencia 1a/J.84/2006, de rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.”, ni a la tesis aislada 1a. LIII/2012, de rubro: “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN.”

142. Tomando en cuenta lo anterior, el test de razonabilidad debió realizarse en los siguientes términos:

1. Las finalidades perseguidas por el legislador con las medidas implementadas son constitucionalmente válidas, porque: a) Permiten restablecer el principio de simetría fiscal, tomando en cuenta que a los contribuyentes patronos se permitía deducir la totalidad de las erogaciones respectivas, no obstante que se convierten en ingresos exentos para los trabajadores; b) Evitar que se debilite la recaudación del ISR ante la eliminación del IETU e IDE, mediante la ampliación de la base gravable en aquél, recuperando pérdidas recaudatorias ocasionadas por la exención a determinados ingresos de los trabajadores y eliminando espacios que favorecieran la evasión o elusión; y c) Se fortalezca la seguridad social mediante el establecimiento de un seguro de desempleo (financiado por el Gobierno Federal y los patronos) y de una pensión universal (financiada totalmente por el Gobierno Federal). Lo anterior, se corrobora con la exposición de motivos de la reforma reclamada, así como con los documentos relativos a la expedición de la Ley de la Pensión Universal y la reforma para establecer el seguro de desempleo.

2. Las medidas utilizadas por el legislador (limitantes a las deducciones), son adecuadas o racionales, porque constituyen un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, esto es, retomar el principio de simetría fiscal, mejorar la recaudación mediante una compensación por la eliminación del IETU e IDE, y fortalecer la seguridad social.

3. Las medidas implementadas son proporcionales a los fines perseguidos, porque con ellas: se permite parcialmente la deducción de los conceptos respectivos, sin que el aumento de la cuota tributaria

derivada de esa limitante, implique que esta última no se encuentre justificada; se beneficia a la colectividad, especialmente mediante el fortalecimiento de la seguridad social, al establecerse el seguro de desempleo y la pensión universal; sin que con todo ello se afecten de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos constitucionalmente.

143. **Décimo Primero.** La sentencia recurrida considera de manera errónea que la constitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI y 28, fracciones I, primer párrafo y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, se sustenta sólo en el principio de simetría fiscal, siendo que dicho principio no fue el fundamento esencial de la citada reforma, sino que ésta obedeció a otros fines fiscales, como son: a) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE; b) Ampliar la base gravable del ISR; y c) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales.
144. En efecto, desde la exposición de motivos se justificó la reestructuración que contienen los preceptos reclamados, en el hecho de que en el país los ingresos tributarios recaudados son muy bajos, lo que limita la capacidad del Estado para atender las necesidades más urgentes de la población. En adición a ello, se consideró que los ingresos públicos se verían disminuidos por la eliminación del IETU e IDE, los cuales operaban como gravámenes mínimos y de control.
145. Tales circunstancias llevaron a modificar, entre otras cuestiones, el sistema de deducciones de las personas morales para no debilitar la recaudación, de manera que se estableció un límite máximo cuya proporción guarda correspondencia con la tasa del abrogado IETU, con lo que se recupera la base gravable del ISR, medida que guarda congruencia teleológica con dicha contribución abrogada, la cual

buscaba recuperar la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el ISR.

146. Sobre esta última cuestión, debe señalarse que si bien constituye un derecho para los contribuyentes la deducción de los gastos ordinarios al llevar a cabo el hecho imponible, también lo es que el legislador cuenta con amplia libertad para establecer las contribuciones, a partir de lo cual, ha establecido requisitos para hacer efectivo ese derecho, con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulación de pagos o de gastos inverosímiles que disminuyan indebidamente la carga tributaria.
147. Asimismo, además del establecimiento de requisitos, el legislador ha decidido establecer restricciones o limitantes en las deducciones, al considerar que los beneficiarios están haciendo uso indebido de ellas o por ser los gastos realizados contrarios a los fines de la deducción o a la naturaleza del tributo, tomando en cuenta que tales restricciones o limitantes se establecen para conseguir determinadas finalidades fiscales o extrafiscales, de manera que aquéllas no son en sí mismas inconstitucionales, en tanto se encuentren justificadas y, en su caso, no tornen exorbitante el tributo, tal como en el caso ocurre.
148. Finalmente, cabe destacar que las limitantes contenidas en los preceptos reclamados, atienden a un conjunto de acciones llevadas a cabo por el Gobierno Federal para contar con los recursos necesarios para cumplir con la Constitución y alcanzar los objetivos planteados en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 en materia de seguridad social, como son el seguro de desempleo y la pensión universal.
149. Así, se observa que la simetría fiscal no fue el único sustento de la reforma reclamada, pues ésta se apoya, además, en otras finalidades.

150. **Décimo Segundo.** La sentencia recurrida es ilegal, pues contrario a lo señalado en esa resolución, las limitantes a las deducciones contenidas en los artículos 25, fracción X, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, no desincentivan el otorgamiento de prestaciones exentas para los trabajadores.
151. Lo anterior se comprobó durante la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (artículo 5, fracción I, párrafo segundo), pues no obstante que dicha ley prohibía la deducción de las erogaciones efectuadas por los contribuyentes que a su vez fueran ingresos exentos para quien los recibía, no se vieron afectadas las remuneraciones que percibían los trabajadores como ingresos exentos. En ese sentido, si en materia de IETU no se desincentivó el otorgamiento de ese tipo de prestaciones a favor de los trabajadores (como es el caso de la previsión social), aun cuando los conceptos respectivos no eran deducibles en ese impuesto, se concluye que lo mismo ocurrirá en el caso de las limitantes establecidas en los artículos 25, fracción X, y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, máxime que estos últimos preceptos permiten realizar la deducción hasta un determinado porcentaje.
152. **Décimo Tercero.** Al conceder el amparo contra los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, y 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, el Juez pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal es flexible o laxo, sin considerar que el legislador cuenta con una amplia libertad para configurar el sistema tributario. En ese sentido, al realizar un estudio estricto y considerar que las limitantes contenidas en esos preceptos reclamados resultan ser excesivas, por lo que vulneran derechos fundamentales, el a quo desatendió los criterios definidos al respecto.

153. **Décimo Cuarto.** La sentencia recurrida es ilegal, porque para conceder el amparo contra el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, omitió analizar los elementos fácticos que llevaron a establecer la reforma a ese precepto, la cual busca fortalecer la seguridad social a través de la creación del seguro de desempleo y de la pensión universal.

154. En efecto, además de las finalidades contenidas en la exposición de motivos del decreto que dio lugar a la reforma del precepto señalado, se encuentran como elementos fácticos a considerar:

a) El mensaje emitido por el presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con la iniciativa de reformas de ocho de septiembre de dos mil trece que se entregó al Congreso de la Unión, en el cual se precisó que aquélla se propone incluir el derecho a una pensión universal y a un seguro de desempleo para los trabajadores formales, a fin de transitar de seguridad social como derecho laboral, a la seguridad social como derecho humano, tomando en cuenta que la pensión universal beneficiará a todos los mexicanos de 65 años o más, con un ingreso básico para su sustento, en tanto que el seguro de desempleo protegerá a trabajadores y sus familias con un ingreso temporal cuando enfrenten la difícil situación de perder su trabajo.

b) Lo señalado en la exposición de motivos del Decreto que expide la Ley de la Pensión Universal, y adiciona, reforma y deroga diversas disposiciones en materia de seguridad social para establecer el Seguro de Desempleo, aprobado por la Cámara de Diputados el diecinueve de marzo de dos mil catorce, en el cual se mencionó que la reforma busca contar con los recursos necesarios para, entre otros fines, fortalecer la seguridad social en beneficio de los mexicanos y lograr que los mecanismos de seguridad social les garanticen una red mínima de



protección, además de constituir herramientas eficaces para fomentar la formalidad y mejorar las condiciones de los trabajadores.

c) Los Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, en los cuales se contienen los Lineamientos de Política Fiscal y Perspectivas Económicas para dos mil catorce en diversos rubros, entre otros, el relativo a la Reforma Social y Hacendaria, la cual busca que México crezca y beneficie a las familias mexicanas, a través de nueve elementos: i) Hacienda pública responsable; ii) Establecer un sistema de seguridad social universal; iii) Fortalecimiento de la capacidad financiera del Estado; iv) Mejorar la equidad; v) Facilitar el cumplimiento de pago de impuestos; vi) Inducir la formalidad; vii) Promover un federalismo que contribuya a fortalecer la recaudación en los tres órdenes de gobierno; viii) Establecer un nuevo régimen fiscal para Pemex; y ix) Mejorar la calidad del gasto.

155. Como se puede observar, los anteriores constituyen elementos fácticos que justifican el tratamiento fiscal contenido en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, los cuales en conjunto forman parte de un mismo resultado que se materializó en la reforma social y hacendaria, la cual tiene como finalidades: a) Evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE; b) Ampliar la base gravable del ISR; y c) Eliminar espacios que generen la evasión y elusión fiscales; y d) Establecer la pensión universal y el seguro de desempleo; todo lo cual, omitió considerar el Juez al dictar la sentencia recurrida, razón por la cual resulta ilegal.
156. **Décimo Quinto.** La sentencia recurrida es ilegal en cuanto declara la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto

sobre la Renta reclamada, al considerar que en la exposición de motivos no se contienen las razones que tuvo en cuenta el legislador para sustentar el parámetro relativo a considerar a los trabajadores sindicalizados y los no sindicalizados para determinar cuándo los pagos de previsión social se otorgan de manera general.

157. Lo anterior es así, porque si bien el legislador no expuso las razones respectivas en la exposición de motivos de la reforma impugnada, ello no hace inconstitucional la norma. Al respecto, debe tomarse en cuenta que dichas razones se expusieron en exposiciones de motivos anteriores, conforme a las cuales se justifica el porqué de dicho parámetro.
158. Ahora bien, en el caso de los gastos de previsión social, éstos son necesarios para los fines de la actividad del contribuyente patrón, pues si se entregan a los trabajadores con el fin de mejorar su calidad de vida, se genera, a su vez, un mayor rendimiento de trabajo que significa para aquél una mejor producción. Por ello es que al tener esa característica (erogaciones propias e indispensables), desde la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta se estableció que podían deducirse.
159. La nueva ley de la materia también permite esa deducción, y del examen de razonabilidad y proporcionalidad de la medida, se sigue que la reforma tiene, entre otros propósitos, el de buscar la igualdad en el otorgamiento de las prestaciones de previsión social para los distintos trabajadores empleados por el patrón, en aras de que los trabajadores de menos ingresos sean los más beneficiados con esas prestaciones, y no así los directivos que tienen, generalmente, un sueldo mayor. Así se desprende de la exposición de motivos de la reforma al artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil tres y hasta dos mil trece.

160. De este modo, a fin de lograr la aludida igualdad entre los trabajadores no sindicalizados (normalmente de confianza) y los sindicalizados (de base o de planta), en materia de previsión social, el legislador dispuso que respecto de las otorgadas a los primeros, sean en promedio aritmético por cada trabajador, en un monto igual o menor que las concedidas a cada trabajador sindicalizado, para que sean deducibles en términos del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, lo que significa que los gastos de previsión social realizados por el patrón a favor de trabajadores no sindicalizados, que rebasen tal promedio, no será deducible la diferencia, propiciando así la igualdad entre los trabajadores y evitar fenómenos de elusión fiscal por parte de los empleadores al otorgar elevadas prestaciones de previsión social a los trabajadores no sindicalizados y así disminuir la carga tributaria, aumentando el monto de la deducción.
161. Cabe señalar que el requisito establecido en el artículo 27, fracción XI, reclamado, para efectuar la deducción de los gastos de previsión social, consistente en que éstos se otorguen de manera general y, en su caso, que el monto deducible quede limitado si el patrón efectúa ese gasto a favor de trabajadores no sindicalizados, o bien, que no emplee trabajadores sindicalizados, tiende a fomentar el sindicalismo que el Estado mexicano considera de interés social en términos de los artículos 123, apartado A, fracción XVI, constitucional, y 154 de la Ley Federal del Trabajo, evitando también que se otorguen elevadas prestaciones de ese tipo a los trabajadores no sindicalizados.
162. Además de las razones señaladas, deben tomarse en cuenta otros factores: a) Conforme a la mecánica del ISR, las erogaciones en previsión social, entre otras, permiten determinar la base gravable, de manera que ello llevará a calcular una utilidad fiscal edificada sobre ingresos netos y no brutos; b) La Suprema Corte ha señalado que si bien

los contribuyentes tienen derecho a la deducción, también lo es que el legislador puede establecer requisitos o modalidades para hacer efectiva esa prerrogativa, con el propósito de erradicar prácticas de elusión y evasión fiscal mediante la simulación de gastos o de erogaciones inverosímiles; c) Las deducciones en materia fiscal, como es el caso de las erogaciones en previsión social, se rigen por el principio de veracidad y demostrabilidad razonables; y d) Los tributos, además de servir como instrumento recaudatorio, también pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social en los rubros que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar ciertas actividades o usos sociales (fines extrafiscales).

163. En tales términos, el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, al establecer los requisitos y/o limitante para deducir los gastos de previsión social, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque el parámetro utilizado por el legislador para establecer dicha deducibilidad atiende a la calidad de los trabajadores tomando en cuenta fines extrafiscales, aunado ello a que con la medida no se torna ruinoso o confiscatorio el tributo, pues no prohíbe la deducción en su totalidad, además de que existe la posibilidad de deducir otros gastos o inversiones que aligeran la cuota tributaria del contribuyente.
164. **Décimo Sexto.** El Juez analizó incorrectamente el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, pues pasó por alto que la limitante a la deducción ahí prevista, relativa a las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad, tales aportaciones son adicionales a las que obliga pagar la ley, perdiendo de vista también que en términos de la fracción VI de dicho precepto, ya se

permite la deducción de las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

165. En ese sentido, por una parte el a quo no tomó en cuenta que las aportaciones de referencia no son obligatorias, sino que los patrones deciden otorgarlas voluntariamente a sus trabajadores, de manera que el legislador no está obligado a reconocer esas erogaciones para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto no son indispensables para la generación del ingreso gravado, de manera que tampoco son una deducción estructural.
166. Por otra parte, dicho juzgador omitió considerar que en términos del artículo 25, fracción VI, de la ley reclamada, se permite deducir la totalidad de las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS, las cuales sí son obligatorias y que consisten en prestaciones a favor de los trabajadores, tendientes a satisfacer no sólo necesidades futuras, sino procurarles un bienestar integral que incida en el mejoramiento de su calidad de vida.
167. En ese sentido, es importante aclarar que las aportaciones complementarias de referencia no se hacen ante la imposibilidad material de los trabajadores para enfrentar contingencias con motivo de actualizarse riesgos de trabajo o incapacidades para realizarlo. Al contrario, el patrón realiza ese tipo de aportaciones de manera adicional a las obligatorias que sí se hacen cargo de atender esas eventualidades, además de que las hace en forma voluntaria, razón por la cual, el legislador puede limitar su deducción.
168. **Décimo Séptimo.** La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, señaló que las aportaciones efectuadas para

la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad, forman parte del salario del trabajador.

169. Sin embargo, no tomó en cuenta que el artículo 27, fracciones III y VIII, de la Ley del Seguro Social, establece que se excluyen como integrantes del salario: a) Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; y b) Las cantidades aportadas para fines sociales, como lo son las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva.
170. En tal sentido, la sentencia recurrida es ilegal, en tanto omite considerar que existe disposición expresa en el sentido de excluir como integrantes del salario a las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social.
171. En todo caso, si dichas aportaciones formaran parte del salario, tendrían que considerarse como ingreso gravable por ser recibidos con motivo de la prestación de servicios por parte del trabajador, lo que en lugar de beneficiar a los trabajadores, les perjudicaría.
172. **Décimo Octavo.** La sentencia recurrida es ilegal, porque al declarar inconstitucionales los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las cuotas pagadas por el patrón a cargo de los trabajadores, constituyen gastos necesarios e indispensables que deben ser deducibles, siendo que la naturaleza de esas cuotas es la de una contribución, pues se trata de

aportaciones de seguridad social cuyo sujeto pasivo son los trabajadores.

173. Conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de seguridad social son contribuciones y, en términos del artículo 5-A, fracción XV, de la Ley del Seguro Social, dichas aportaciones son las establecidas en la ley a cargo del patrón, del trabajador y de los sujetos obligados. De lo anterior, se puede inferir que si hay un gasto estrictamente indispensable y necesario para los patrones, lo es aquel que corresponde a la parte que se les obliga a éstos cubrir por concepto de aportaciones de seguridad social.
174. En tal sentido, el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no impide la deducción de un gasto estrictamente indispensable, sino que por el contrario, la permite. En su caso, el artículo 28, fracción I, párrafo primero, de dicha ley, no permite que el patrón disminuya la base del impuesto con una obligación que no le concierne, como lo es pagar las cuotas al IMSS de sus trabajadores en la parte que a éstos les toca cubrir. Por tanto, resulta ilegal que el Juez señale que las cuotas pagadas por los patrones, pero que son a cargo de los trabajadores, constituyan gastos necesarios e indispensables para la empresa, ya que omitió considerar que la naturaleza de esas cuotas es la de una contribución, cuyo pago corresponde exclusivamente a los trabajadores.
175. **Décimo Noveno.** La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo hace bajo los mismos elementos de análisis utilizados para el artículo 28, fracción XXX, de dicha ley, sin tomar en cuenta que los motivos de la existencia de cada una de esas normas es distinto.

176. En efecto, en el caso de las aportaciones complementarias a que se refiere el artículo 25, fracción X, de la ley reclamada, la norma limita la deducción de conceptos que no son obligatorios para el patrón, sino que éste decide otorgarlos de manera voluntaria y adicional a favor de sus trabajadores, de manera que el legislador no está obligado a reconocerlos, además de que en atención al concepto de previsión social, las aportaciones complementarias no se crean para atender contingencias de los trabajadores que materialmente no puedan enfrentar, pues para ello ya existen las aportaciones a que se refiere el artículo 25, fracción VI, de la ley reclamada.
177. Por su parte, la no deducibilidad de las cuotas pagadas por el patrón, pero que son a cargo de los trabajadores, a que se refiere el artículo 28, fracción I, párrafo primero, de la ley impugnada, se debe a que son aportaciones de seguridad social que tienen el carácter de contribuciones, de manera que el propósito de dicha prohibición es impedir que los patrones disminuyan de la base del impuesto un monto que no les corresponde cubrir.
178. Como se puede observar, las finalidades del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que consisten en evitar el debilitamiento de la recaudación del ISR, al eliminarse el IETU e IDE, ampliar la base gravable del ISR y eliminar la asimetría fiscal ocasionada porque los pagos efectuados a favor de los trabajadores están exentos, mientras que también eran totalmente deducibles para los contribuyentes patrones, entre otras, no son las mismas que persiguen los demás preceptos declarados inconstitucionales.
179. En consecuencia, se demuestra la ilegalidad de la sentencia recurrida, porque la limitante o no deducibilidad contenida en los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto



sobre la Renta, se sustenta en razones distintas de las que justifican la limitante contenida en el artículo 28, fracción XXX, de dicha ley.

180. **Vigésimo.** La sentencia recurrida es ilegal, porque considera que el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, incumple con el principio de proporcionalidad (razonabilidad), pasando por alto que el análisis realizado en torno a dicho precepto es ocioso, dado que regula una erogación que no es estructural.
181. En efecto, la limitante a la deducción de aportaciones complementarias a las establecidas en la Ley del Seguro Social, opera respecto de un concepto que no es obligatorio, sino voluntario, de manera que se trata de un gasto no estructural que el legislador puede libremente otorgar o limitar, sin que se encuentre constreñido a reconocerlo para acatar el principio de proporcionalidad tributaria. En todo caso, sí se reconocen las erogaciones estrictamente indispensables en esta materia, al permitirse su deducibilidad total en términos del artículo 25, fracción VI, de la ley reclamada. En tales condiciones, al regular una erogación que no es estructural, el precepto reclamado no puede ser analizado a la luz del principio de proporcionalidad (razonabilidad), pues se refiere a un gasto no estructural que puede ser o no tomado en cuenta libremente por el legislador.
182. **Vigésimo Primero.** La sentencia recurrida es ilegal, porque en relación con el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece efectos del amparo que no se pueden concretar de manera inmediata, por lo que contraviene el artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo.
183. Esto es, en la sentencia protectora se dispone que no se aplique a la quejosa el citado artículo 39, último párrafo, de la ley reclamada, y se le

permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, pasando por alto que dicho efecto no tiene un fin práctico ni inmediato en la esfera jurídica de la quejosa, pues para aplicar una deducción como la señalada, dicha peticionaria tendría que presentar su declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil catorce, para verificar si efectivamente deberá revaluar algún costo de lo vendido, lo cual ocurrirá hasta dos mil quince. En ese sentido, el efecto precisado en la sentencia no tiene algún fin práctico, porque está concediendo un amparo que no surtirá efectos inmediatos, o bien, que nunca llegarán a concretarse, por lo que el amparo concedido, incluso, es especulativo.

184. Al respecto, debe atenderse el criterio definido por la Segunda Sala de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 128/2013, en la cual se determinó que los pagos provisionales que se realicen a cuenta del impuesto sobre la renta, no constituyen un acto de aplicación, sino que es necesario la presentación de la declaración anual correspondiente para poderse ubicar en el supuesto de la norma combatida, lo cual pasó por alto el Juez.
185. **Vigésimo Segundo.** La sentencia recurrida es ilegal, porque para declarar la inconstitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, se apoyó en las jurisprudencias 1a./J. 126/2007 y 1a./J. 127/2007, siendo que estas últimas no resultan aplicables en la especie, porque se refieren al diverso artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.
186. En tal sentido, el juzgador de amparo se limitó a transcribir ambos preceptos legales para desprender que son similares y, en virtud de tal similitud, concluyó que los vicios de inconstitucionalidad que tenía el artículo 45-F abrogado, también los tiene el artículo 39 vigente, pasando por alto que este último precepto reclamado es un acto legislativo nuevo

que no ha sido declarado inconstitucional, respecto del cual, prevalecen otras circunstancias económicas que no imperaban en torno al citado artículo 45-F, de manera que no se puede argumentar que las referidas jurisprudencias son totalmente aplicables en la especie.

187. Al respecto, debe observarse que aun cuando no se modificara la regla original declarada inconstitucional, la nueva disposición es expresión soberana del órgano legitimado para expedirla en relación con otro ámbito temporal de validez, de manera que aun cuando repitiera la norma anteriormente vigente o resulte ser similar, tal circunstancia no determina de manera automática que siga teniendo los mismos vicios de inconstitucionalidad y, por ende, que sean aplicables los criterios mencionados.
188. **Vigésimo Tercero.** La sentencia recurrida es ilegal, porque contrariamente a lo resuelto, el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no reconocer el efecto inflacionario en la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.
189. a) Por una parte, además de lo señalado en el citado precepto reclamado, debe observarse el contenido del diverso artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual dispone que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda, esto es, el de reposición, el de realización o el neto de realización. Como se ve, conforme a este último precepto existe la posibilidad legal de considerar un costo que corresponda a la verdadera capacidad contributiva del causante, cuando el costo de las mercancías se afecte por causa de alza en el precio de mercado o de reposición, dando tres posibilidades a considerar por parte de los sujetos del impuesto. Lo anterior, se traduce en que el

contribuyente podrá realizar la deducción del costo de lo vendido conforme a lo efectivamente erogado, pues podrá elegir el método que mejor se adecue a su actividad empresarial, a fin de determinar el valor real de las mercancías enajenadas. En ese tenor, el artículo 39, último párrafo, reclamado, no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria si es analizado en conjunto con el sistema de costo de lo vendido y de acuerdo a una interpretación conforme.

190. b) Por otra parte, debe precisarse que si bien el artículo 39, último párrafo, de la ley reclamada, establece que no se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, tal circunstancia obedece al hecho de que al momento de realizar la deducción de mercancías enajenadas, sólo sea deducible la cantidad real del valor de las mismas, impidiendo así que su deducción se realice conforme a un valor mayor al efectivamente determinado. En todo caso, debe observarse que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé que las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, un ajuste anual por inflación, estableciendo las reglas para esos efectos.
191. Como se puede observar, contrario a lo afirmado por el a quo, la Ley del Impuesto sobre la Renta sí prevé la posibilidad de considerar el efecto de la inflación en las mercancías y en el costo de lo vendido, lo que permite salvaguardar el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto el sujeto pasivo podrá determinar una base real de acuerdo a su capacidad contributiva.
192. **QUINTO.** En principio se analizarán los argumentos que hacen valer los recurrentes en relación con las causales de improcedencia y, los que, en su caso sean advertidos oficiosamente por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

193. I. I. Estudio del argumento en el cual se aduce que no es aplicable al caso concreto la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, citada en la sentencia recurrida para reconocer interés jurídico a la quejosa.
194. En el **segundo agravio**, la Delegada de la autoridad responsable Presidente de la República argumenta que en la sentencia recurrida se reconoce a la quejosa interés jurídico para promover el amparo en contra de las normas reclamadas, con fundamento en la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2005).”, para concluir que dichas normas pueden ser impugnadas desde su entrada en vigor.
195. Sin embargo, sostiene que aquélla no puede aplicarse por analogía al caso, porque el estudio que se hizo del artículo 32, fracción XXVI, mencionado en dicho criterio, establecía una mecánica de deducción que operaba desde un inicio (vigencia) e implicaba cambios en el esquema contable y fiscal de los contribuyentes para determinar el límite en la deducción de la parte de los intereses derivados de deudas que tuvieran en exceso en relación con su capital en la proporción de tres a uno, provenientes de capitales tomados en préstamo, otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas o independientes del causante, residentes en el extranjero.
196. Además, debe tomarse en cuenta que dicho artículo 32, fracción XXVI, es una norma de carácter prohibitivo, pues impide desde su entrada en vigor la deducción de la parte de los intereses derivados de deudas en exceso contratadas por el contribuyente en relación con su capital en la proporción de tres a uno, razón por la cual resulta ser autoaplicativa.

197. En atención a lo anterior, afirma la autoridad recurrente que la jurisprudencia utilizada por el A quo para robustecer su argumentación, no es aplicable al caso concreto, toda vez que el precepto que la Suprema Corte analizó en aquella ocasión (artículo 32, fracción XXVI), tenía una mecánica diversa a la de los artículos ahora impugnados, razón por la cual, la sentencia recurrida es ilegal, ya que contrario a lo resuelto, en el caso se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo.
198. Es **ineficaz** el agravio de referencia, porque resulta insuficiente para demostrar que la quejosa carece de interés jurídico para promover el amparo en contra de los preceptos reclamados.
199. En efecto, para reconocer interés jurídico a la quejosa, el Juez de Distrito consideró, en esencia, que tratándose del Impuesto sobre la Renta, la obligación tributaria nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos (operación tras operación), sin que obste a ello que sea hasta el final del ejercicio cuando se haga el cómputo de los ingresos obtenidos y se resten las deducciones permitidas por la ley, para determinar la base tributaria a la que se aplica la tasa y con ello obtener el impuesto a pagar. Al respecto, citó como apoyo la jurisprudencia P./J. 52/96, de rubro: “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”.
200. Así, teniendo en consideración que, en el caso, la quejosa reclama los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, en los cuales se establecen limitantes a ciertas deducciones, el Juez Federal precisó que no obstante sea hasta el final del ejercicio cuando se resten las deducciones, ello no implica que el impuesto no se haya generado

con anterioridad, razón por la cual, dicha peticionaria puede reclamar dichas normas desde su entrada en vigor, porque desde entonces le causan un agravio, y no hasta el final del ejercicio. Al respecto, citó la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005)”.

201. En ese contexto, teniendo en cuenta que la quejosa demostró que es contribuyente del Impuesto sobre la Renta, tiene el carácter de patrón y realiza pagos a sus trabajadores, el Juez Federal concluyó que contrariamente a lo argumentado por las autoridades responsables en sus informes justificados, dicha peticionaria se ubicó en las hipótesis normativas reclamadas y, por ende, tiene interés jurídico para impugnarlas desde que entraron en vigor.
202. **Como se puede observar**, el razonamiento total a partir del cual, el A quo tuvo por acreditado el interés jurídico de la quejosa, no es combatido por la autoridad recurrente, porque a través de su agravio únicamente sostiene que la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, no es aplicable al caso, porque se refiere a una deducción de carácter prohibitivo que opera desde el inicio del ejercicio y de manera distinta a las que el presente caso se refiere.
203. Así, la autoridad recurrente **no controvierte frontalmente** los razonamientos contenidos en la sentencia recurrida, relativos a que no obstante sea hasta el final del ejercicio en que se apliquen las deducciones correspondientes, ello no significa que el impuesto no se hubiese causado desde que se obtuvieron los ingresos gravados y, por ende, que las normas reclamadas causaran un agravio a la quejosa desde su entrada en vigor por contener limitantes a las deducciones que

regulan, de manera que se encuentra en aptitud de impugnar dichas normas desde ese momento, sin tener que esperar hasta el final del ejercicio.

204. En otras palabras, la autoridad responsable **no combate** la consideración relativa a que las limitantes a las deducciones contenidas en las normas reclamadas, inciden en la esfera jurídica del contribuyente desde su entrada en vigor, en la medida en que se causa el impuesto por la sola obtención de ingresos operación tras operación.
205. Sobre esta cuestión, **cabe agregar** en la línea de razonamientos del A quo, que el derecho a deducir –cuando menos para efectos del Impuesto sobre la Renta–, forma parte de la esfera jurídica del contribuyente desde el momento en que se genera la obligación tributaria, de manera que la regulación de las restricciones a las que se sujete el reconocimiento o la procedencia de una deducción, representa una modificación en su esfera jurídica por efectos de ley.
206. En ese sentido, los supuestos normativos contenidos en los preceptos reclamados, para actualizarse, no requieren de un acto concreto de aplicación, sea del contribuyente o de la autoridad hacendaria, específicamente, de la presentación de una declaración en la que aquél manifieste su situación fiscal, pues dicho acto no tiene un vínculo condicional con el derecho a deducir, al ser sólo el medio de control previsto por la ley para dar cumplimiento a la obligación sustantiva y el instrumento mediante el cual, la Administración Fiscal, hace efectivo el cobro de los créditos fiscales y obtiene información respecto de la situación fiscal de los contribuyentes, para verificar la correspondencia de los supuestos de hecho con la obligación originada.



207. En tales términos, se advierte que quedan incólumes las consideraciones centrales en las cuales se sustenta la determinación impugnada, sin que al efecto se hubiese formulado una argumentación eficaz en contrario.
208. En todo caso, debe advertirse que la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, fue citada de manera analógica por el Juez de Distrito para tener como referente un supuesto normativo similar a los que se impugnan en el presente caso, a fin de reforzar su postura en el sentido de que una disposición que causa agravio desde su entrada en vigor, puede ser impugnada desde ese momento como autoaplicativa.
209. En los casos analizados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, los cuales dieron lugar a la jurisprudencia de mérito, se consideró que las disposiciones regulatorias de la deducción denominada *capitalización delgada* o *subcapitalización* (artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil cinco), debían considerarse como autoaplicativas porque desde el inicio de su vigencia trajeron como resultado la creación de situaciones concretas de derecho en torno de un sistema de deducción con el que venían operando los contribuyentes personas morales, implicando cambios en su esquema contable y fiscal, sin que fuera relevante el momento en que jurídica y fácticamente se actualiza la sanción contenida en la propia norma, consistente en la imposibilidad de deducir los intereses excedentes derivados de préstamos obtenidos de partes relacionadas o independientes residentes en el extranjero, en una proporción de tres a uno con respecto al capital de la sociedad contribuyente.
210. En el presente caso, al igual que sucede con la norma a que se refiere la jurisprudencia mencionada, la quejosa impugna la imposibilidad que tiene para deducir diversos conceptos, sea por vía de prohibición o por limitación, total o parcial, y es esa circunstancia la que observó el A quo

para considerar aplicable el criterio de referencia, a efecto de concluir que las normas aquí reclamadas, por su sola entrada en vigor, causan un agravio o perjuicio en la esfera jurídica del contribuyente, con independencia de que ello se vea reflejado hasta que realice su declaración anual. En tales condiciones, contrariamente a lo argumentado por la autoridad recurrente, en la especie sí resultaba aplicable la jurisprudencia 1a./J. 65/2007.

211. Finalmente, cabe señalar que con independencia de que el Juez de Distrito hubiese citado o no el criterio de referencia, su decisión de reconocer interés jurídico a la quejosa para combatir las normas reclamadas desde su inicio de vigencia, se sostiene en consideraciones propias que no dependen del contenido de la aludida jurisprudencia.
212. Incluso, la propia autoridad recurrente reconoce implícitamente el carácter accesorio que constituye la cita del referido criterio, en cuanto señala en la parte final del agravio analizado “... *que la jurisprudencia que utilizó **para robustecer su argumentación** el C. Juez A quo, no es aplicable al caso concreto, toda vez que el artículo que analizó en aquella ocasión la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tenía una mecánica diversa a la del artículo en análisis ...*”.
213. En tales condiciones, dado que la autoridad recurrente no combate las consideraciones medulares a través de las cuales el Juez Federal reconoció interés jurídico a la quejosa para combatir los preceptos reclamados, pues sólo se limita a sostener que en el caso no es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 65/2007, la cual, en todo caso, sí resulta aplicable en la especie pero sólo como refuerzo al razonamiento central referido, se concluye que el agravio hecho valer es **insuficiente** para demostrar la ilegalidad de aquella determinación y, por ende, tampoco es apto para acreditar que en el caso se actualiza la causa de

improcedencia contenida en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo.

214. **II. Falta de interés jurídico para reclamar el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.**
215. En el **primer agravio** del recurso de revisión interpuesto por la Delegada de la autoridad responsable Presidente de la República, se sostiene que la sentencia recurrida es ilegal, porque contrariamente a lo señalado por el A quo, **en el caso se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo**, respecto del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.
216. Refiere, dicho juzgador tiene por acreditado el interés jurídico de la quejosa para impugnar esa norma, sólo a partir del hecho de que es contribuyente del Impuesto sobre la Renta y obtiene ingresos, sin percatarse que, además, dicha peticionaria debió acreditar con prueba fehaciente: 1) que se vio imposibilitada a revaluar su inventario o costo de ventas; y/o 2) que la determinación de ese inventario o costo de ventas, le impactó de manera negativa en su contabilidad.
217. Al respecto, debe tomarse en cuenta que la pérdida o ganancia del valor de inventario, en términos reales, no será reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido, sino que se verá reflejada en la declaración anual del impuesto, lo cual permitirá identificar si con motivo de la revaluación de inventarios o costo de ventas, el contribuyente tuvo una mayor o menor utilidad, dependiendo de los efectos inflacionarios del año en que se obtuvo el ingreso.

218. En ese contexto –sostiene– la norma reclamada es heteroaplicativa, pues para que se individualice en perjuicio del contribuyente, se requiere que éste efectúe la determinación del impuesto sobre la renta, esto es, que realice la deducción del costo de lo vendido, lo cual sucederá hasta que presente la declaración anual del ejercicio, pues será hasta ese momento en que se verá imposibilitado para reconocer el efecto inflacionario en la valuación de inventarios. Cabe señalar que la prohibición contenida en la norma incide directamente en la renta gravable, la cual se determina sólo hasta que se presenta la declaración del ejercicio.
219. **Como se puede observar**, la autoridad recurrente combate la determinación del Juez de Distrito a través de la cual se estableció que la quejosa cuenta con interés jurídico para plantear la inconstitucionalidad, específicamente, del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de dos mil catorce, el cual dispone lo siguiente:

*“Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.*

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

220. La anterior impugnación, se hace bajo la perspectiva de que dicha disposición es una norma heteroaplicativa y que, por tanto, se requiere que la quejosa hubiese demostrado que se vio imposibilitada a revaluar su inventario o costo de ventas, o bien, que la determinación de ese

inventario o costo de ventas, le impactó de manera negativa en su contabilidad, lo cual sería verificable hasta la declaración anual.

221. Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que **no asiste la razón** a la autoridad recurrente, porque contrariamente a lo que sostiene, **dicha norma tiene el carácter de autoaplicativa**.
222. En efecto –como se señaló–, el derecho a deducir en materia de Impuesto sobre la Renta, forma parte de la esfera jurídica del contribuyente desde el momento en que se genera la obligación tributaria, de manera que la regulación de las restricciones a las que se sujete el reconocimiento o la procedencia de una deducción, representa una modificación en su esfera jurídica por efectos de ley, sin estar sujeta a cualquier acto concreto de aplicación, como puede ser la declaración anual.
223. El hecho de que el artículo 39, último párrafo, reclamado, por su sola entrada en vigor impida dar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, es lo que le da el carácter de norma autoaplicativa, porque de manera inmediata e incondicionada repercute en el derecho a deducir precisamente el costo de lo vendido sin reconocer los efectos inflacionarios, lo cual deja en aptitud a las personas morales de impugnar esa disposición mediante el juicio de amparo desde aquel momento, bastando para ello que demuestren ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.
224. Ahora bien, como se precisó, el A quo reconoció interés jurídico a la quejosa para impugnar las normas reclamadas, incluido el artículo 39, último párrafo aludido, por el hecho de que las prohibiciones y/o limitantes a las deducciones que regulan, inciden en la esfera jurídica del contribuyente desde su entrada en vigor, en la medida en que se causa

el impuesto por la sola obtención de ingresos operación tras operación, siendo el caso de que la quejosa demostró fehacientemente que es contribuyente del impuesto sobre la renta, entre otras cuestiones.

225. En ese sentido, se advierte que el Juez Federal concluyó acertadamente que no se actualiza la causa de improcedencia invocada por las autoridades responsables, esto es, la prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, porque la imposibilidad para dar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, **incide en la esfera jurídica de la quejosa por su sola entrada en vigor**, en la medida en que acreditó ser contribuyente del tributo aludido.
226. Sobre estas cuestiones, resulta pertinente mencionar que al analizar la deducción del costo de lo vendido que se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de dos mil cinco, en sustitución del régimen de deducción de compras que operó hasta el ejercicio de dos mil cuatro, el Tribunal Pleno determinó en la jurisprudencia P./J. 89/2006, visible en la página cinco, tomo XXIV, correspondiente al mes de julio de dos mil seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, lo siguiente:

*“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. Hasta el 31 de diciembre de 2004 la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía en su artículo 29, fracción II, la deducción del costo de las mercancías desde el momento de su adquisición, sin embargo, con el decreto de adiciones y reformas a dicha ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, se creó en su lugar un nuevo sistema de deducción denominado costo de lo vendido o costo de ventas, que permite la deducción de las*

*mercancías hasta el momento de su enajenación, lo que trajo como resultado el establecimiento de nuevas situaciones concretas de derecho que inciden de manera directa e inmediata en los sujetos pasivos del tributo. Efectivamente, el reformado artículo 29, fracción II, establece la deducción del costo de lo vendido, los artículos del 45-A al 45-I, adicionados mediante la Sección III, "Del costo de lo vendido", previenen los mecanismos para su determinación, y el artículo tercero transitorio, fracciones de la IV a la IX y XI, contiene diversas disposiciones en relación con la valuación de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, de donde deriva que tal normatividad es de naturaleza autoaplicativa, al obligar desde su entrada en vigor, pues incide de manera incondicional en los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, los que, a partir del 1o. de enero de 2005 quedan obligados a acatar indefectiblemente las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido debiendo acatar, además, la prohibición prevista en la fracción IV del mencionado artículo tercero transitorio, en relación con los inventarios existentes al final del ejercicio de 2004, o bien ejercer la opción de acumularlos en términos de las reglas que se establecen en sus fracciones de la V a la IX y XI".*

227. Del criterio anterior se desprende, que el Tribunal Pleno ha determinado que las disposiciones respectivas son de naturaleza autoaplicativa y, por ende, son impugnables desde su entrada en vigor, porque trajeron como resultado el establecimiento de nuevas situaciones concretas de derecho que inciden de manera directa e inmediata en los sujetos pasivos del tributo, al obligar de manera incondicional desde su entrada en vigor, a que los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, deduzcan el costo de lo vendido.
228. Asimismo, resulta aplicable la jurisprudencia de este Tribunal Pleno P./J. 90/2006, visible en la página seis, tomo XXIV, correspondiente al mes de julio de dos mil seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCIÓN, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURÍDICO INTEGRAL DE CARÁCTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITÚE EN CADA UNA DE LAS HIPÓTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO. A partir del 1o. de enero de 2005 los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, quedan obligados a acatar las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido, en virtud de que siendo autoaplicativas las normas que cambian el sistema de deducción de compras, al de costo de ventas, este sistema trasciende a las disposiciones que establecen condiciones, requisitos o modalidades tendentes a complementar o desarrollar la deducción. Lo anterior porque cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo. En ese sentido, se concluye que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de ventas”.*

229. Tal como se aprecia en el criterio anterior, el Tribunal Pleno determinó que cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter



autoaplicativo. En ese sentido, se concluyó que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del Impuesto sobre la Renta, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de ventas.

230. Con base en las jurisprudencias de referencia, se advierte adicionalmente a lo señalado, que existe criterio en el sentido de que las normas regulatorias de la deducción del costo de lo vendido, son de naturaleza autoaplicativa y, por ende, impugnables desde su entrada en vigor, bastando para ello que el promovente del amparo demuestre ubicarse en la categoría general de contribuyente del Impuesto sobre la Renta.
231. No obsta a lo anterior, el hecho de que en relación con la porción normativa ahora reclamada en materia de deducción del costo de lo vendido, no exista propiamente un cambio de régimen, como ocurrió cuando se sustituyó el de deducción de compras que operó hasta dos mil cuatro, por el de costo de lo vendido vigente a partir de dos mil cinco, pues de dos mil trece a dos mil catorce, sigue siendo el mismo esquema.
232. Ello es así, porque en todo caso –como se precisó–, la restricción contenida en el precepto reclamado cuya vigencia inicia a partir del uno de enero de dos mil catorce, tiene incidencia inmediata e incondicionada en el derecho que le asiste a la quejosa a deducir como contribuyente del impuesto sobre la renta, circunstancia que opera por efectos de ley, sin necesidad de que exista un cambio de régimen en la deducción respectiva.

233. En esos términos, contrariamente a lo señalado por la autoridad recurrente, **la norma reclamada no es heteroaplicativa, sino que, como se ha visto, le reviste el carácter de autoaplicativa.** En ese sentido, no es necesario que la quejosa demostrara que se vio imposibilitada a reevaluar su inventario o costo de ventas, o bien, que la determinación de ese inventario o costo de ventas, le impactó de manera negativa en su contabilidad, pues no se requiere de acto concreto de aplicación alguno para estar en aptitud de plantear la inconstitucionalidad de esa disposición.
234. III. **Estudio oficioso de causas de improcedencia.**
235. En principio, se precisa que en términos del artículo 62 de la Ley de Amparo en vigor, las causas de improcedencia se analizarán de oficio por el órgano jurisdiccional que conozca del juicio de amparo.
236. Ahora bien, la actualización de las causas de improcedencia en el recurso de revisión **tiene particularidades propias**, pues, en principio, el Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación pueden abordar oficiosamente el estudio de aquéllas, sin importar la parte que hubiera interpuesto ese medio de impugnación (quejoso, autoridad responsable, tercero interesado o Ministerio Público), pues tal obligación deriva precisamente del citado artículo 62, **siempre y cuando** la causal no hubiese sido analizada el A quo, ya que de existir pronunciamiento respecto de la misma, para que el Ad quem esté legalmente facultado para analizarla **se necesita agravio de la parte a quien le perjudica esa determinación.**
237. Así también, el Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación **están facultadas para analizar la misma causal de improcedencia que estudió el A quo**, siempre que los motivos sean

diversos a los considerados por éste, en términos del artículo 93, fracción III, de la Ley de Amparo, que establece:

*“Artículo 93. Al conocer de los asuntos en revisión, el órgano jurisdiccional observará las reglas siguientes:*

*...*

*III. Para los efectos de las fracciones I y II, podrá examinar de oficio y, en su caso, decretar la actualización de las causales de improcedencia desconsideradas por el juzgador de origen, siempre que los motivos sean diversos a los considerados por el órgano de primera instancia;*

*...”*

238. A lo anterior resulta aplicable, la jurisprudencia número P./J. 122/99, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página veintiocho, tomo X, correspondiente al mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y textos siguientes:

*“IMPROCEDENCIA. ESTUDIO OFICIOSO EN EL RECURSO DE REVISIÓN DE MOTIVOS DIVERSOS A LOS ANALIZADOS EN LA SENTENCIA COMBATIDA. Es cierto que las consideraciones expuestas en la sentencia recurrida, que no son impugnadas en vía de agravio por el recurrente a quien perjudican, deben tenerse firmes para seguir rigiendo en lo conducente al fallo, pero esto no opera en cuanto a la procedencia del juicio de amparo, cuando se advierte la existencia de una causa de improcedencia diferente a la que el juzgador de primer grado estimó actualizada o desestimó o, incluso, de un motivo diferente de los apreciados en relación con una misma causa de improcedencia, pues en este caso, el tribunal revisor debe emprender su estudio de oficio, ya que sobre el particular sigue vigente el principio de que siendo la procedencia de la acción constitucional de orden público, su análisis debe efectuarse sin importar que las partes la aleguen o no, y en cualquier instancia en que el juicio se encuentre, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo. Este aserto encuentra plena correspondencia en el artículo 91 de la legislación de la materia, que establece las reglas para resolver el recurso de revisión, entre las que se encuentran,*

*según su fracción III, la de estudiar la causa de improcedencia expuesta por el Juez de Distrito y, de considerarla infundada, confirmar el sobreseimiento si apareciere probado otro motivo legal, lo que patentiza que la procedencia puede examinarse bajo supuestos diversos que no sólo involucran a las hipótesis legales apreciadas por el juzgador de primer grado, sino también a los motivos susceptibles de actualizar esas hipótesis, lo que en realidad implica que, a pesar de que el juzgador haya tenido por actualizada o desconsiderado determinada improcedencia, bien puede abordarse su estudio bajo un matiz distinto que sea generado por diversa causa constitucional, legal o jurisprudencial, o aun ante la misma causa por diverso motivo, pues no puede perderse de vista que las causas de improcedencia pueden actualizarse por diversos motivos, por lo que si el inferior estudió sólo alguna de ellas, es dable e incluso obligatorio que se aborden por el revisor, pues al respecto, no existe pronunciamiento que pueda tenerse firme".*

239. Dicho criterio se invoca en términos del artículo Sexto Transitorio de la Ley de Amparo en vigor, porque si bien interpreta la Ley de Amparo abrogada, lo cierto es que no se contrapone con lo dispuesto en aquélla.
240. **En el caso concreto**, es cierto que el Juez de Distrito analizó la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo en vigor, relativa al interés jurídico para cuestionar las normas reclamadas; **sin embargo**, el estudio realizado por aquél fue general y atendiendo a la naturaleza de la los artículos tildados de inconstitucionales, es decir, si son autoaplicativos o heteroaplicativos.
241. **Por tanto**, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que **respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, **se actualiza la causal de improcedencia** prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo en vigor, en relación con los diversos numerales 5º, fracción I, primer párrafo, del mismo ordenamiento, y 107,

fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales establecen:

Ley de Amparo en vigor.

*“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:*

*...*

*XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;*

*...”*

*“Artículo 5o. Son partes en el juicio de amparo:*

*I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1o de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.*

*...”*

Constitución Federal.

*“Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:*

*I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.*

*...”*

242. A efecto de desentrañar la causal de improcedencia que se considera actualizada, es conveniente precisar que el artículo 103, fracción I, de la

Constitución Federal establece que el juicio de amparo procede contra tres supuestos: a) normas generales; b) actos de la autoridad, y c) omisiones de la autoridad; además, expresa que los mismos violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

243. Por su parte, el diverso artículo 107, fracción I, de la Constitución Federal, antes transcrito, establece que las controversias de las que habla el diverso artículo 103 (entre las que se encuentra el amparo contra normas generales, actos u omisiones de la autoridad), se sujetará a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo a las bases que enumera, entre ellas, que el juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada y que tienen tal carácter, quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que se alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos en la Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico. Determinación que también en similares términos está establecida en el artículo 5º, fracción I, primer párrafo, de la Ley de Amparo en vigor.

244. **Finalmente**, el diverso numeral 61, fracción XII, de la Ley Reglamentaria, antes transcrito, establece dos supuestos de improcedencia del juicio de amparo, a saber:

a) Contra **actos** que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5º del mismo ordenamiento; y,

b) Contra **normas generales** que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia.

245. De lo anterior se advierte que, en principio, los artículos 103, fracción I, y 107, fracción I, de la Constitución Federal establecen que el juicio de amparo es procedente contra normas generales y que se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo (interés jurídico) o de un interés legítimo individual o colectivo; **por tanto**, se concluye que al juicio de amparo contra normas generales les es aplicable los conceptos de interés jurídico y legítimo.
246. Ahora bien, el legislador ordinario, en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo en vigor, para efectos de la improcedencia del juicio de amparo ahí establecida distinguió entre **actos** y **normas generales**, y estableció que respecto de los primeros es improcedente cuando no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso; **en cambio**, respecto de las normas generales determinó que es improcedente el juicio **cuando requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia**, lo que en principio pudiera llevar a concluir que respecto del amparo contra normas generales no son aplicables los conceptos de interés jurídico y legítimo; **sin embargo**, el citado numeral debe interpretarse sistemáticamente con los diversos 103, fracción I, y 107, fracción I, de la Constitución Federal, y concluirse que tratándose del amparo contra normas generales, **sí son aplicables** los aludidos conceptos, pero con las modulaciones propias.
247. Es así, pues respecto del juicio de amparo contra normas generales para determinar cuándo éstas causan una afectación con su sola entrada en vigor y cuándo se requiere de un acto de aplicación posterior, **sigue vigente el criterio de distinción entre normas autoaplicativas y**

**heteroaplicativas en función de las posibilidades de afectación de una norma general.**

248. En efecto, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, desde la Novena Época, estableció que para distinguir entre normas autoaplicativas de las heteoaplicativas debe acudirse al concepto de “individualización incondicionada”, con el cual se ha entendido a las primeras, como aquellas que trascienden directamente para afectar la esfera jurídica del quejoso, sin condicionarse a ningún acto, esto es, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que se actualice condición alguna; **en cambio**, las heteroaplicativas están condicionadas a la realización de un acto, es decir, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación.
249. Dicho criterio se reflejó en la jurisprudencia número P./J. 55/97, visible en la página cinco, tomo VI, correspondiente al mes de julio de mil novecientos noventa y siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA. Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la*



*procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento”.*

250. Ahora bien, las modulaciones del concepto de interés jurídico y legítimo, para reclamar las normas generales deben partir de la base, precisamente, de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la misma.
251. Así, en términos del artículo 107, fracción I, de la Ley de Amparo, se permite a los gobernados reclamar las normas generales, autoaplicativas o heteroaplicativas, en los plazos que establecen los diversos numerales 17 y 18 del propio ordenamiento, esto es, treinta días a partir de la entrada en vigor, tratándose de las primeras, y quince días a partir de que: 1. surta efectos la notificación del acto de aplicación (conforme a su legislación) • 2. al en que haya tenido conocimiento (pleno) del acto de aplicación o ejecución • 3. se ostente sabedor del acto de aplicación o ejecución (confesión).

252. **Por tanto**, cuando la norma general tiene el carácter de **autoaplicativa** se permite al gobernado reclamarla en forma directa a partir de que entró en vigor, pues en ese supuesto el perjuicio que resiente aquél es inmediato en la medida que las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que se actualice condición alguna.
253. En relación con las normas generales autoaplicativas se debe tener especial cuidado para determinar cuando el perjuicio afecta el interés jurídico o legítimo del quejoso. Así, de manera ejemplificativa y no limitativa, se advierte que **existirá interés jurídico** en aquéllas cuando **sea indispensable acreditar que el quejoso está en los supuestos jurídicos de la norma reclamada**.
254. En efecto, **el hecho de que se determine que una norma general tiene naturaleza autoaplicativa, no implica, por esa sola circunstancia, que el juicio de amparo sea procedente, pues existen casos en que los quejosos deben justificar, a título de interés jurídico, que están en los supuestos de la norma reclamada**.
255. En relación con lo anterior, resulta aplicable, en lo conducente, la tesis aislada 2a. C/2002, emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página trescientos noventa y tres, tomo XVI, correspondiente al mes de agosto de dos mil dos, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“SEGURO DE RETIRO. EL ARTÍCULO DÉCIMO SÉPTIMO TRANSITORIO DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, RELATIVO AL DESTINO DE LOS FONDOS DE LA SUBCUENTA RESPECTIVA, CONSTITUYE UNA NORMA DE*

**NATURALEZA AUTOAPLICATIVA, POR LO QUE ES NECESARIO QUE EL QUEJOSO DEMUESTRE ENCONTRARSE EN EL SUPUESTO ESTABLECIDO, PARA CONSIDERAR ACREDITADO SU INTERÉS JURÍDICO.** La disposición transitoria citada, al establecer que los fondos de las subcuentas del seguro de retiro de los trabajadores deberán transferirse a las Administradoras de Fondos para el Retiro, las cuales los mantendrán invertidos en dichas subcuentas, separadas a su vez de las que prevé el numeral 159, fracción I, del mismo ordenamiento y que los trabajadores tendrán el derecho de elegir la administradora que se haga cargo de su cuenta individual y que de no hacer uso de este derecho se confiere a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro la atribución de expedir las reglas a las que debe sujetarse la transferencia que de dichas cuentas se realice por las instituciones de crédito, constituye una norma de naturaleza autoaplicativa, que por su sola entrada en vigor afecta la esfera jurídica de los asegurados que tienen una subcuenta individual del seguro de ahorro para el retiro, pues modifica la situación legal de dicha subcuenta, por lo que, **de conformidad con los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que aun en el caso de preceptos autoaplicativos al quejoso corresponde acreditar que se encuentra en los supuestos de la norma cuya constitucionalidad combate, pues de no ser así, no se actualizaría el perjuicio a su interés jurídico,** es de concluirse que si no se demuestra con algún elemento de prueba que el promovente tiene una subcuenta del seguro de retiro, en la que existen fondos susceptibles de transferirse, no se acredita esa afectación, necesaria para la procedencia del juicio de garantías y, por ende, se actualiza la causal de improcedencia a que se refiere la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo”.

256. **Por su parte,** tratándose de normas generales autoaplicativas, **el interés legítimo opera de forma diferente,** pues éste, en términos del artículo 107, fracción I, de la Constitución Federal y su interpretación que del mismo hizo el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, **requiere de la existencia de una afectación en cierta esfera jurídica -no exclusivamente en una cuestión patrimonial-, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad, y no sólo como una simple posibilidad, esto**

es, una lógica que debe guardar el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse.

257. El criterio que interpretó lo que debe entenderse por interés legítimo, en forma general, se reflejó en la jurisprudencia número P./J. 50/2014 (10a.), emitida, como se dijo, por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página sesenta, libro doce, correspondiente al mes de noviembre de dos mil catorce, tomo I, Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). A consideración de este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el párrafo primero de la fracción I del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que tratándose de la procedencia del amparo indirecto -en los supuestos en que no se combatan actos o resoluciones de tribunales-, quien comparezca a un juicio deberá ubicarse en alguno de los siguientes dos supuestos: (I) ser titular de un derecho subjetivo, es decir, alegar una afectación inmediata y directa en la esfera jurídica, producida en virtud de tal titularidad; o (II) en caso de que no se cuente con tal interés, la Constitución ahora establece la posibilidad de solamente aducir un interés legítimo, que será suficiente para comparecer en el juicio. Dicho interés legítimo se refiere a la existencia de un vínculo entre ciertos derechos fundamentales y una persona que comparece en el proceso, sin que dicha persona requiera de una facultad otorgada expresamente por el orden jurídico, esto es, la persona que cuenta con ese interés se encuentra en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real*

y jurídicamente relevante, de tal forma que la anulación del acto que se reclama produce un beneficio o efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro pero cierto. **En consecuencia, para que exista un interés legítimo, se requiere de la existencia de una afectación en cierta esfera jurídica -no exclusivamente en una cuestión patrimonial-, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad, y no sólo como una simple posibilidad, esto es, una lógica que debe guardar el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse.** Como puede advertirse, el interés legítimo consiste en una categoría diferenciada y más amplia que el interés jurídico, pero tampoco se trata del interés genérico de la sociedad como ocurre con el interés simple, esto es, no se trata de la generalización de una acción popular, sino del acceso a los tribunales competentes ante posibles lesiones jurídicas a intereses jurídicamente relevantes y, por ende, protegidos. En esta lógica, mediante el interés legítimo, el demandante se encuentra en una situación jurídica identificable, surgida por una relación específica con el objeto de la pretensión que aduce, ya sea por una circunstancia personal o por una regulación sectorial o grupal, por lo que si bien en una situación jurídica concreta pueden concurrir el interés colectivo o difuso y el interés legítimo, lo cierto es que tal asociación no es absoluta e indefectible; pues es factible que un juzgador se encuentre con un caso en el cual exista un interés legítimo individual en virtud de que, la afectación o posición especial frente al ordenamiento jurídico, sea una situación no sólo compartida por un grupo formalmente identificable, sino que redunde también en una persona determinada que no pertenezca a dicho grupo. Incluso, podría darse el supuesto de que la afectación redunde de forma exclusiva en la esfera jurídica de una persona determinada, en razón de sus circunstancias específicas. En suma, debido a su configuración normativa, la categorización de todas las posibles situaciones y supuestos del interés legítimo, deberá ser producto de la labor cotidiana de los diversos juzgadores de amparo al aplicar dicha figura jurídica, ello a la luz de los lineamientos emitidos por esta Suprema Corte, debiendo interpretarse acorde a la naturaleza y funciones del juicio de amparo, esto es,

*buscando la mayor protección de los derechos fundamentales de las personas”.*

258. Así, también de manera ejemplificativa y no limitativa, se advierte que **existirá interés legítimo** en el juicio de amparo cuando se reclamen normas generales de naturaleza autoaplicativa, cuando **no sea indispensable acreditar que el quejoso está en los supuestos jurídicos de la norma reclamada**, en virtud de que ésta pertenece a un sistema complejo y, por tanto, no es menester que el gobernado se sitúe dentro de cada una de las hipótesis que la misma contempla en su articulado, sino que basta que se ubique de manera general en la hipótesis de ser contribuyente del impuesto que se regula, para que esté en aptitud legal de combatir cada uno de los preceptos que puedan serle aplicables según el régimen específico previsto para la categoría de contribuyente que demostró tener, toda vez que por la íntima relación que guardan sus disposiciones, por ese solo hecho, se encuentra obligado a acatar el sistema que establece, desde la iniciación de la vigencia de la ley.
259. En el anterior ejemplo, como se advierte, el interés legítimo se actualiza en la medida que existe una afectación en cierta esfera jurídica, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad y no solo como una simple posibilidad, **porque el gobernado tiene que acreditar el sistema que establece la ley desde su vigencia**, de donde se desprende el vínculo entre la persona y la afectación aducida; además, ante una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el cual no es lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse, ya que le permitirá desincorporarle ciertas obligaciones del sistema tributario al que está sujeto.

260. **Finalmente**, en relación con las normas generales cuya naturaleza es **heteroaplicativa**, conviene recordar que son aquellas que están condicionadas a la realización de un acto, es decir, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación; **por tanto**, para la procedencia del juicio de amparo en relación con la mismas, el interés jurídico o legítimo tendrá que analizarse en relación con el acto de individualización, el cual puede ser: a) un acto concreto o b) una diversa disposición de observancia general de igual o inferior jerarquía -reglamento, acuerdo, circular, entre otras- dirigida a todos aquellos destinatarios que se coloquen en la hipótesis legal, que pormenorice, desarrolle o se emita con base en lo dispuesto en la ley y concrete el supuesto normativo en su perjuicio, lo que permitirá la impugnación oportuna a través del juicio de amparo, aplicando para su procedencia las mismas reglas del amparo contra leyes.
261. Así, cuando se reclama una norma general heteroaplicativa en la que la individualización de la misma se hace consistir en un acto concreto, el interés jurídico o legítimo tiene que partir del análisis si efectivamente este último lesiona un derecho subjetivo del quejoso (jurídico) o si existe una afectación en cierta esfera jurídica -no exclusivamente en una cuestión patrimonial-, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad, y no sólo como una simple posibilidad, esto es, una lógica que debe guardar el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse (interés legítimo).

262. En tanto, cuando en el juicio de amparo se reclama una norma de carácter general de naturaleza **heteroaplicativa y el acto de individualización de ésta lo constituye una diversa disposición de observancia general de igual o inferior jerarquía**, el análisis del interés jurídico o legítimo para la procedencia de aquél **debe realizarse en relación con ese acto de individualización**, con base en las mismas directrices establecidas con antelación, en relación con las normas de naturaleza autoaplicativa. Es así, pues en este último supuesto, debe tenerse presente que el acto de individualización de la norma general lo constituye precisamente una diversa disposición de observancia general, por ello, al cumplirse la condición para reclamar la ley primigenia, al acto de individualización le aplican las reglas para las normas autoaplicativas.
263. En relación con la conclusión de que el acto de individualización de una norma general de naturaleza heteroaplicativa, puede constituir una diversa disposición de observancia general de igual o inferior jerarquía, resulta aplicable, **en lo conducente**, la jurisprudencia número 2a./J. 64/2009, emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página doscientos cuarenta y dos, tomo XXIX, correspondiente al mes de mayo de dos mil nueve, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“PESCA Y ACUACULTURA SUSTENTABLES. EL ARTÍCULO 66 DE LA LEY GENERAL RELATIVA ES DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA. Conforme a la jurisprudencia P./J. 55/97 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.”, son heteroaplicativas las normas legales que establecen obligaciones de hacer o de no hacer que no surgen en forma*



automática con su sola entrada en vigor, sino que requieren para actualizar la afectación en la esfera jurídica del particular de un acto diverso que condicione su individualización, el cual puede consistir en una diversa disposición de observancia general de igual o inferior jerarquía -reglamento, acuerdo, circular, entre otras- dirigida a todos aquellos destinatarios que se coloquen en la hipótesis legal, que pormenore, desarrolle o se emita con base en lo dispuesto en la ley y concrete el supuesto normativo en su perjuicio, lo que permitirá la impugnación oportuna a través del juicio de garantías, aplicando para su procedencia las mismas reglas del amparo contra leyes. En ese contexto, el artículo 66 de la Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentables es de naturaleza heteroaplicativa, en virtud de que las obligaciones que prevé no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, en lo particular, que la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación emita las diversas disposiciones reglamentarias que establezcan los parámetros de captura incidental para cada pesquería de acuerdo a la zona, época y artes de pesca, así como sus excedentes, mismos que serán considerados por la autoridad administrativa como pesca realizada sin concesión o permiso -lo que de suyo implica una infracción a la ley y la subsecuente aplicación de las sanciones correspondientes-; por tanto, la afectación en la esfera jurídica de los destinatarios de la norma no se individualiza hasta que la Secretaría determine, a través de acuerdos generales o normas oficiales, el volumen máximo permisible de captura incidental de especies no objeto de la concesión, permiso o autorización otorgada, siendo evidente que hasta ese momento, será exigible el cumplimiento de la obligación de no exceder tales parámetros y, en su caso, procedente la aplicación de la sanción a que se refiere el citado numeral”.

264. Derivado de lo anterior, **se concluye** que corresponde a los órganos jurisdiccionales de amparo (Jueces de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito y Suprema Corte de Justicia de la Nación) **determinar en cada caso concreto**, en primer término, la naturaleza de la norma general reclamada en el juicio de amparo, esto es, si es autoaplicativa o heteroaplicativa y, a partir de ahí, **establecer la forma y términos en**

que les es aplicable el interés jurídico o legítimo para la procedencia del referido proceso constitucional, al tenor de las directrices antes establecidas, las que son ejemplificativas y no limitativas.

265. En el presente asunto, la parte quejosa reclamó, entre otras disposiciones, **el artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, el cual establece:

*“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*...*

*XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes **se otorguen en forma general** en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.*

*Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.*

*Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social **se otorgan de manera general** siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.*

*Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social **son generales** cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las*

*erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.*

*En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.*

*Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.*

*Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.*

*El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones*

*complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año”.*

266. Del artículo antes transcrito se advierte que establece diversos requisitos para efectuar la deducción de los gastos de previsión social; además, impone un límite a la deducción de las prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores no sindicalizados.
267. Dentro de los requisitos o condiciones encontramos las siguientes:
- Los gastos de previsión social deberán otorgarse de manera general en beneficio de todos los trabajadores (la propia norma determina los supuestos en que deberá entenderse que dichos gastos son generales).
  - Los vales de despensa deberán entregarse a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.
  - Tratándose de primas de seguros de vida, los beneficios de los seguros deberán destinarse a cubrir la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes.
268. **Por su parte**, dentro de los límites cuantitativos de la norma se aprecian los siguientes:

- Tratándose de fondos de ahorro, además de ser generales, sólo serán deducibles cuando el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, siempre que la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

- Se establece que el monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados - excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones o complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida-, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año.

269. **Ahora bien**, no obstante que la fracción referida se reclamó en la demanda de amparo en su totalidad, conviene precisar que de la lectura de los conceptos de violación, la litis se centra en estudiar la limitante prevista en el último párrafo del artículo reseñado; esto es que las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados (con las excepciones que la propia disposición contempla) no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año.

270. Del contexto normativo en que se ubica el precepto de referencia, se advierte que sus destinatarios son las personas morales sujetas al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que efectúen pagos por concepto de prestaciones de seguridad social (con las excepciones que

la norma contempla) a sus trabajadores, cuando éstos tengan el carácter de no sindicalizados.

271. La persona moral destinataria de la norma, es titular del derecho a efectuar las deducciones necesarias para cuantificar la base del tributo conforme a su verdadera capacidad contributiva en términos del principio de proporcionalidad tributaria, de manera que la limitante impuesta a la deducción de que se trata que pueden hacer valer dichas destinatarias, trasciende en el cálculo de la base del impuesto sobre la renta que deben cubrir y, por ende, a la medición de su capacidad contributiva, por lo que la disposición analizada representa una modificación de su situación en materia fiscal.
272. En esos términos, si el titular del derecho a efectuar deducciones en el impuesto sobre la renta, plantea que la limitante contenida en el precepto reclamado impide que tribute conforme a su capacidad contributiva, en principio, está facultado para exigir a través del juicio de amparo que cese dicha afectación.
273. Para determinar en qué momento la norma causa una afectación real y actual en la esfera jurídica de los sujetos de derecho que regula y, por tanto, para definir cuándo pueden combatirla en amparo, resulta relevante determinar si les genera un perjuicio por su sola entrada en vigor (carácter autoaplicativo) o si tal circunstancia está condicionada (carácter heteroaplicativo).
274. **Así**, en la sentencia recurrida, el Juez de Distrito consideró, en forma general, que todas las normas generales reclamadas, entre ellas, el artículo 27, fracción XI, de la Ley el Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, que la misma tiene la naturaleza de **autoaplicativa**, lo que no fue controvertido por las autoridades responsables recurrentes y, por tanto, esa determinación

debe quedar firme; además, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, concuerda con el A quo en cuando a la aludida naturaleza.

275. En efecto, pues dicha disposición con su sola entrada en vigor adquiere individualización en la esfera jurídica de sus destinatarios, pues la limitante a la deducción que se estudia provoca desde el inicio de su vigencia que los contribuyentes personas morales se vean en la imposibilidad de deducir la totalidad de los pagos de referencia, con la afectación a su esquema de tributación en materia de Impuesto sobre la Renta.
276. Al respecto, debe tomarse en consideración que el derecho a deducir - cuando menos para efectos del Impuesto sobre la Renta-, forma parte de la esfera jurídica del contribuyente desde el momento en que se genera la obligación tributaria, de manera que la regulación de las restricciones a las que se sujete el reconocimiento o la procedencia de una deducción, representa una modificación en su esfera jurídica por efectos de ley.
277. En ese sentido, el supuesto normativo contenido en el precepto analizado, para actualizarse, no requiere de un acto concreto de aplicación, sea del contribuyente, de la autoridad hacendaria u otra disposición de observancia general; además, tampoco requiere de la presentación de una declaración en la que aquél manifieste su situación fiscal, pues dicho acto no tiene un vínculo condicional con el derecho a deducir, al ser sólo el medio de control previsto por la ley para dar cumplimiento a la obligación sustantiva y el instrumento mediante el cual, la Administración Fiscal, hace efectivo el cobro de los créditos fiscales y obtiene información respecto de la situación fiscal de los contribuyentes, para verificar la correspondencia de los supuestos de hecho con la obligación originada.

278. Adicionalmente, es importante tomar en cuenta que las personas morales contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que reciben de otras personas la prestación de un servicio personal subordinado, por ese solo hecho, están constreñidas a cumplir con las obligaciones en materia laboral derivadas del artículo 123, apartado A, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de su ley reglamentaria (Ley Federal del Trabajo), entre otras, las derivadas por concepto de previsión social.
279. No obstante lo anterior, con independencia de que a juicio de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 27, fracción XI, de la Ley el Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, tiene la naturaleza de autoaplicativa, **ello no exime a la quejosa de acreditar su interés jurídico o legítimo.**
280. Así, en el caso concreto, la peticionaria del amparo no demostró encontrarse ubicada en las categorías de contribuyentes a las que se refiere el artículo reclamado, esto es, su interés jurídico.
281. En efecto, en la demanda de amparo la quejosa sostiene que cuenta con interés jurídico para acudir al juicio de amparo en virtud de que tiene el carácter de contribuyente del Impuesto sobre la Renta, y que las normas que reclama, en específico la analizada en este apartado, tiene el carácter de autoaplicativas, pues por su sola entrada en vigor incide en su situación jurídica.
282. **Para demostrar su interés jurídico,** ofreció y desahogó como pruebas de su parte, las siguientes:

1. Copia certificada del testimonio de escritura pública número uno, relativa a la protocolización del acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, de cinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho,



en la que se designan a \*\*\*\*\* como Gerente General de la sociedad mercantil denominada \*\*\*\*\* y se le otorgan facultades “... *para Pleitos y Cobranzas y Actos de Administración, de acuerdo con lo que dispone el ARTÍCULO VIGÉSIMO SEXTO-BIS de los Estatutos Sociales...*”. (fojas 115 a 119 del juicio de amparo indirecto);

2. Copia certificada del testimonio de la escritura pública número trece, que contiene la constitución de la sociedad mercantil denominada \*\*\*\*\* , de veinticuatro de enero de mil novecientos noventa y ocho (fojas 120 a 132 del expediente de amparo);

3. Copia simple de la constancia de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a nombre de “\*\*\*\*\*” (foja 133 del juicio de amparo);

4. Copia simple del acuse de recibo de la declaración anual de la persona moral quejosa, correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil doce (fojas 134 y 135 del expediente de origen);

5. Copia simple del acuse de recibo de la declaración provisional mensual de la persona moral quejosa, correspondiente al mes de diciembre de dos mil trece, en el que aparece, entre otros tributos declarados, el relativo al Impuesto sobre la Renta (fojas 136 a 138 del juicio de amparo);

6. Copia simple de constancia de alta patronal en el Instituto Mexicano del Seguro Social, a nombre de “\*\*\*\*\*”, con número de registro patronal \*\*\*\*\* (foja 139 del amparo indirecto);

7. Copia simple de la constancia de inscripción a nombre de “\*\*\*\*\*”, en el Seguro de Riesgos de Trabajo del Instituto Mexicano del Seguro Social, en el que se asentó que el personal con que contaba

dicha empresa eran: a) tres recepcionistas; b) dos telefonistas; c) seis botones; d) una ama de llaves; e) dos edecanes; f) diecisiete meseros; g) tres stewards; h) dos almacenistas; i) nueve camareras; j) cuatro mozos; k) un encargado de banquetes; l) dos cajeras; m) dos barman; n) tres garroteros; ñ) doce cocineros; o) un mensajero; p) dos auxiliares contables; y, q) cuatro secretarias (fojas 140 a 142 del expediente de amparo).

8. Copia simple de cédula de determinación de cuotas obrero patronales a nombre de “\*\*\*\*\*”, correspondiente al mes de diciembre de dos mil trece, en el que constan los nombres de diversos trabajadores y los movimientos respectivos (fojas 143 a 161 del juicio de amparo indirecto);

9. Copia simple de la declaración anual de la persona moral “\*\*\*\*\*”, correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil doce (fojas 262 a 286 del expediente de origen);

10. Copia simple de la factura, con número de folio 241, expedida el diecinueve de mayo de dos mil catorce, por la quejosa “\*\*\*\*\*”, a favor de “\*\*\*\*\*”, por la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\*), por concepto de prestación de servicios de hotelería de mayo de dos mil catorce (foja 287 del expediente de amparo); y,

11. La instrumental de actuaciones y presuncional en su doble aspecto, legal y humana.

283. **Ahora bien**, las documentales referidas en los puntos **uno y dos**, tienen **valor probatorio pleno**, en términos de los artículos 129, 197 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, según lo dispone su artículo 2º, segundo párrafo, por

tratarse de copias certificadas por un notario público, además, contienen el sello de éste y su rúbrica en cada una de las fojas, la leyenda “COTEJADO” y en la parte final la certificación respectiva de que los documentos cotejados los tuvo a la vista en original, así como el nombre, firma y sello del notario respectivo; datos inequívocos que generan convicción de la existencia regular de dichos documentos.

284. En relación con lo anterior, resulta aplicable la tesis aislada de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página doscientos treinta y seis, tomo XLI, Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“COPIAS FOTOSTÁTICAS CERTIFICADAS, VALOR PROBATORIO DE LAS. Una copia fotostática certificada constituye un documento público, no en su calidad de simple fotografía, sino porque aparte de que reproduce una constancia oficial escrita, contiene la certificación de ser esa copia idéntica al original, y el certificado de este hecho, expedido por una autoridad pública, da a este documento el carácter de público, cuyo valor está en pie mientras no se demuestre su falsedad”.*

285. **Por su parte**, las copias simples marcadas con los puntos **uno a diez**, si bien, en principio, no tienen valor probatorio pleno, porque no son documentos públicos y no fueron exhibidos en original; lo cierto es que **tienen valor de indicio**, mismas que para generar convicción necesariamente tienen que estar adminiculadas con otros elementos probatorios, para generar una correlación lógica y enlace natural con la verdad que se busca.

286. En este aspecto, resulta aplicable la tesis aislada 2a. CI/95, emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página trescientos once, tomo II, correspondiente al mes de noviembre de mil novecientos noventa y cinco, Novena Época del

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“COPIA FOTOSTÁTICA SIMPLE DE UN DOCUMENTO. SI ESTA CONCATENADA CON OTROS ELEMENTOS PROBATORIOS, PUEDE FORMAR CONVICCIÓN. Si bien una copia fotostática simple carece de valor probatorio pleno, no puede negarse que es un indicio y, como tal, incapaz por sí solo de producir certeza; sin embargo, como todo indicio, cuando la fotostática se encuentra adminiculada con otros elementos probatorios, su correlación lógica y enlace natural con la verdad que se busca, puede formar convicción en el juzgador”.*

287. **Finalmente**, en relación con las pruebas instrumental de actuaciones y presuncional en su doble aspecto, legal y humana, es conveniente precisar que el Juez de Distrito del conocimiento, en auto de veintiocho de febrero de dos mil catorce, únicamente las tuvo por ofrecidas y afirmó: *“... para que sean relacionadas y tomadas en consideración al momento de celebrarse la audiencia constitucional respectiva.”*; **sin embargo**, en la audiencia constitucional celebrada el veintisiete de junio de dos mil catorce, el aludido juzgador ya no hizo referencia a dichos medios de convicción.
288. Así, la irregularidad en que incurrió el Juez de Distrito no puede servir de fundamento para no tomar en consideración esos medios de convicción en este recurso de revisión, pues la parte quejosa cumplió con su carga procesal de ofrecer y desahogar aquéllas; **por tanto**, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación las analizará para la emisión de la presente resolución.
289. Precisado lo anterior, en relación con la **prueba presuncional legal y humana**, debe decirse que **la misma carece de eficacia** porque la parte quejosa, que fue quien la ofreció, no acreditó el extremo a que se refiere

el artículo 192 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, según lo dispone su artículo 2º, segundo párrafo, esto es, que debió probar los supuestos de dicha prueba presuncional, relativos a cuál es el dispositivo legal que establece expresamente la presunción que opera a su favor, así como también cuales son los hechos que constituyen los supuestos de la presunción; por tanto, **este medio probatorio, en los términos que fue ofrecido y desahogado en el juicio de amparo indirecto, no le beneficia a la parte quejosa.**

290. En apoyo a lo anterior, resulta aplicable la tesis aislada emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página treinta y siete, volumen setenta y uno, tercera parte, Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“PRUEBA PRESUNCIONAL. ATENDIBILIDAD. REQUIERE QUE LA PARTE QUE LA INVOCA MANIFIESTE EL PRECEPTO LEGAL QUE LA ESTABLECE Y LOS HECHOS QUE LE SIRVEN DE BASE. Aunque el quejoso, en su escrito de ofrecimiento de pruebas, alegue en su favor la prueba presuncional, tanto legal como humana, en cuanto favorezca sus intereses, resulta correcto decidir que no existe probanza alguna para acreditar los hechos concernientes a la pretendida ilegalidad en que incurrió la autoridad responsable al emitir el acto reclamado, en caso de que la parte quejosa omita manifestar cuál es el dispositivo legal que establece expresamente la presunción que opera a su favor, así como también cuales son los hechos que constituyen los supuestos de la presunción”.*

291. En relación con la **instrumental de actuaciones**, debe decirse que **no está reconocida como medio de convicción** en el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, según lo dispone su artículo 2º, segundo párrafo, lo que en principio implicaría que no pueda admitirse en el presente juicio de

amparo; **sin embargo**, en la práctica a misma se le ha referido como a la totalidad de las pruebas recabadas en un determinado negocio (juicio); **por tanto**, para acudir a ella es necesario que la parte quejosa la vincule con algún otro medio de convicción, **lo que en la especie no aconteció** y, en consecuencia, tal medio de convicción no le beneficia.

292. En relación con ello, es aplicable, en lo conducente, la tesis aislada emitida por la otrora Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página cincuenta y ocho, volumen cincuenta y dos, quinta parte, Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“PRUEBA INSTRUMENTAL DE ACTUACIONES, QUE SE ENTIENDE POR. La prueba "instrumental de actuaciones" propiamente no existe, pues no es más que el nombre que en la práctica se ha dado a la totalidad de las pruebas recabadas en un determinado negocio; por tanto, si una de las partes del juicio laboral que ocurre al amparo funda sus conceptos de violación en que la prueba instrumental de actuaciones demuestra un determinado hecho, sin precisar a qué prueba en particular se refiere de las recabadas en el juicio, sus conceptos de violación, por deficientes, son infundados”.*

293. **Derivado de lo anterior**, se advierte que la parte quejosa **no acreditó su interés jurídico** para reclamar el artículo el artículo 27, fracción XI, de la Ley el Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, esto es, que se ubicara en los supuestos de la norma, pues para ello, era necesario que probara fehacientemente alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que cuenta con trabajadores sindicalizados; o
- b) Que tiene únicamente trabajadores no sindicalizados.

294. Así, el acreditamiento de alguno de los anteriores supuestos permitiría establecer cuál es la parte del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, que le es aplicable y, consecuencia de ello, que la puede reclamar en el juicio de amparo indirecto.
295. Además, debe tenerse presente que, como se dijo, la parte quejosa reclama la limitante prevista en el último párrafo del artículo reseñado, esto es, que las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados (con las excepciones que la propia disposición contempla) no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año; **por tanto**, para cuestionar esa porción normativa era indispensable que justificara **que únicamente tiene trabajadores no sindicalizados**.
296. **En tanto**, de **las pruebas** antes relatadas, en específico de las marcadas con los números **uno y dos**, sólo se advierte: a) la protocolización del acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, de cinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho, en la que se designan a **\*\*\*\*\*** como Gerente General de la sociedad mercantil denominada **\*\*\*\*\*** y se le otorgan facultades “... *para Pleitos y Cobranzas y Actos de Administración, de acuerdo con lo que dispone el ARTÍCULO VIGÉSIMO SEXTO-BIS de los Estatutos Sociales...*”, y b) la constitución de la referida persona moral.
297. Mientras que de las diversas copias simples, enunciadas en los puntos **tres a diez**, se desprende, **indiciariamente**: **a)** la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de “**\*\*\*\*\***” y que dentro de las obligaciones está la de pagar el Impuesto sobre la Renta; **b)** que realizó su declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de dos mil doce y la relativa al mes de diciembre de dos mil trece; **c)** que se dio de alta

como patrón en el Instituto Mexicano del Seguro Social, así como en el seguro de riesgos de trabajo de este último; **d)** que tiene diverso trabajadores, entre ellos, tres recepcionistas, dos telefonistas, seis botones, una ama de llaves, dos edecanes, diecisiete meseros, tres stewards, dos almacenistas, nueve camareras, cuatro mozos, un encargado de banquetes, dos cajeras, dos barman, tres garroteros, doce cocineros, un mensajero, dos auxiliares contables y cuatro secretarías; **e)** las cuotas correspondientes al mes de diciembre de dos mil trece, en el Instituto Mexicano del Seguro Social, los nombres de diversos trabajadores y los movimientos respectivos, entre los que se encuentran, el salario diario integrado, las incapacidades, los ausentismos, la cuota fija, el excedente patronal y obrero, las prestaciones en dinero de la patronal y obrera, los gastos médicos pensionados tanto de la patronal como de la obrera, los riesgos de trabajo, el seguro de invalidez y vida aportado por la patronal y obrera, así como las guarderías y prestaciones sociales; **f)** que el diecinueve de mayo de dos mil catorce, por la quejosa expidió a favor de “\*\*\*\*\*”, una factura por la cantidad de \$\*\*\*\*\* (\*\*\*\*\*), por concepto de prestación de servicios de hotelería de mayo de dos mil catorce.

298. Así, al no estar acreditado que la parte quejosa únicamente tiene trabajadores no sindicalizados, es incuestionable que **no está satisfecho su interés jurídico**, para cuestionar el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.
299. De igual forma, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que **tampoco está satisfecho el interés legítimo** de la parte quejosa para cuestionar el aludido precepto legal, pues no se puede apreciar, directa o indirectamente, bajo un parámetro de razonabilidad, la existencia de una afectación en cierta esfera jurídica; además, tampoco



se puede advertir el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado; sino por el contrario, al no estar precisado en qué hipótesis de deducción está la quejosa, respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, es indudable que el juicio de amparo que promovió contra dicha norma se aprecia como una simple posibilidad, ante lo cual una posible sentencia que le conceda la protección constitucional, no implicará un beneficio determinado, sino, en todo caso indeterminado.

300. Además, se tiene en cuenta que al no existir certeza de la hipótesis que puede actualizar la quejosa en el precepto reclamado, la sentencia de amparo que se dictara respecto del mismo, sería incierta, pues no se sabría si le genera un beneficio o si éste sería a futuro, cuando se actualice alguna de los supuestos de la norma.
301. Así también, se toma en consideración que el artículo de referencia no prevé un sistema complejo, sino que únicamente establece los requisitos para deducir los gastos de previsión social, limitándolos a que se otorguen de manera general y atendiendo a las condiciones de los trabajadores de la persona moral (sindicalizados o no sindicalizados); por ello, no es suficiente que la parte quejosa sólo hubiera demostrado que está obligada a enterar el Impuesto sobre la Renta y que tiene trabajadores, pues, para dicho precepto en específico debió acreditar, se reitera, si tiene trabajadores sindicalizados o que únicamente cuenta con trabajadores no sindicalizados.
302. **Derivado de lo anterior**, al actualizarse la causal de improcedencia en estudio, en términos del artículo 93, fracción III, de la Ley de Amparo en vigor, lo procedente es, **en esta parte, modificar la sentencia recurrida**

y con fundamento en el diverso numeral 63, fracción V, del mismo ordenamiento, **decretar el sobreseimiento en el juicio de amparo indirecto**, respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

303. **Finalmente**, en relación con los diversos actos reclamados, consistentes en los artículos 25, fracciones VI y X, 28, fracción I y XXX, y 39 último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación **no advierte se actualice una causal de improcedencia**, diversa a las analizadas por el Juez de Distrito; por ello, se procede estudiar los agravios hechos valer contra la sentencia que concedió la protección constitucional en relación con los mismos.

304. **SEXTO**. A efecto de dar contestación a los agravios, se considera pertinente establecer parámetros generales en relación con el Impuesto sobre la Renta y las deducciones; para lo cual se desarrollarán los temas siguientes:

I. Potestad tributaria y sus límites: principio de proporcionalidad y libertad de configuración legislativa.

II. Ponderación de los principios de proporcionalidad y la libertad de configuración legislativa: tipos de deducciones e intensidad de control constitucional.

III. Precisiones sobre gastos de previsión social (previsión y seguridad).

IV. Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.

305. **I. Potestad tributaria y sus límites: principio de proporcionalidad y libertad de configuración legislativa.**
306. El poder impositivo se desprende de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por tal razón, su ejercicio se encuentra limitado para los gobernantes -como marco de actuación frente a los gobernados-, considerando que en el propio texto constitucional es donde descansa y es reconocida la soberanía popular.
307. En ejercicio de esa soberanía, el pueblo establece en cabeza del Estado un poder político para conducir a una comunidad hacia ciertas metas; a su vez, en la orientación hacia éstas, se evidencia la necesidad de contar con recursos públicos, cuya principal fuente de financiamiento, por lógica, reside en los propios particulares.
308. La potestad para el establecimiento de tributos constituye uno de los núcleos identificadores de la soberanía política; de esta manera aquél no tiene otro fundamento que el poder el impero del Estado, el cual está limitado por los principios establecidos en la propia Constitución Federal. Así, la facultad para establecer tributos descansa en el apotegma siguiente: *“Sin rentas no hay gobierno, más sin riqueza no hay Nación”*, de ahí que el fin legítimo de todo gobierno es la creación de riqueza.
309. En el poder tributario pueden apreciarse dos vertientes, por un lado, como un medio para la generación de los ingresos estatales y, por el otro, como la forma en que se exigen las aportaciones al gasto público que corresponden a los gobernados; de ahí que ese poder se traduce en competencias constitucionales para aprobar presupuestos, así como para autorizar el gasto público y para establecer y ordenar los recursos necesarios.

310. Así, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
311. La potestad tributaria que ejerce el Estado, a través del Congreso de la Unión y las legislaturas estatales, en sus respectivas esferas competenciales, está prevista en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 115, fracción IV, y 131, párrafo segundo, de la Carta Magna, los cuales establecen:

*“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

*...*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

*...*

*XXIX. Para establecer contribuciones:*

*1o. Sobre el comercio exterior;*

*2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*

*3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*

*4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*

*5o. Especiales sobre:*

*a) Energía eléctrica;*

*b) Producción y consumo de tabacos labrados;*

*c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*

*d) Cerillos y fósforos;*

*e) Aguamiel y productos de su fermentación; y (sic)*

*f) Explotación forestal;*

*g) Producción y consumo de cerveza.”*

*“Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:*

...

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

*Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley”.*

*“Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.*

*El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.*

312. La condición para la aplicación de los principios tributarios se encuentra en el principio de generalidad, el cual sostiene que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en que todos los posibilitados para contribuir lo hagan en proporción a su riqueza.
313. Así, la generalidad tributaria constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, traduciéndose por ello en un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario.
314. A pesar de lo anterior, si bien la generalidad exige someter a tributación a todo sujeto que manifieste capacidad contributiva, sin hacer excepción alguna, no por ello todos los sujetos han de soportar la misma carga,

sino que su contribución se verá delimitada por los principios de equidad y proporcionalidad.

315. El principio de proporcionalidad tributaria atiende a la capacidad contributiva, para que en cada caso el impacto del tributo sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada.
316. Así, la proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en la que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien la tiene en mayor medida, y menos el que tiene capacidad contributiva en menor proporción.
317. En relación con ello, es aplicable la jurisprudencia P./J. 10/2003, emitida por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página ciento cuarenta y cuatro, tomo XVII, correspondiente al mes de mayo de dos mil tres, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro y texto siguientes:

*“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe*

*existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.*

318. Este Alto Tribunal ha sostenido que el principio de proporcionalidad implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria, deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De esta manera, cada contribuyente será obligado por la ley a aportar sólo una parte razonable de sus percepciones gravables.
319. Las leyes tributarias (específicamente las que establezcan impuestos directos) deben, por mandato constitucional, atender a la capacidad contributiva de los causantes, a fin de que cada uno de ellos tribute cualitativamente en función de dicha capacidad y, asimismo, afecte fiscalmente una parte justa y razonable de la riqueza.
320. La capacidad contributiva atiende a la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, concluyendo que resulta necesaria una estrecha relación entre



el objeto del impuesto y la unidad de medida (base gravable) a la que se aplica la tasa de la obligación.

321. Dicho criterio fue sustentado en la jurisprudencia P./J. 109/99, emitida por el Pleno de este Alto Tribunal, visible en la página veintidós, tomo X, correspondiente al mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.*

322. Para analizar la proporcionalidad de un impuesto, se debe atender a los términos en que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.
323. Lo anterior, tomando en cuenta que para que se respete el principio de proporcionalidad es necesario que el hecho imponible del tributo refleje

una autentica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir los gastos públicos, de manera que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

324. La Constitución Federal exige que sean llamadas a contribuir las personas que exhiben dichas manifestaciones de capacidad, siempre que sean idóneas para tal efecto, en razón a que no todo signo de capacidad implica el deber de contribuir, para lo cual es necesario atender al hecho imponible previsto por el legislador, de forma que realmente sea una manifestación de riqueza.
325. El hecho imponible acota los alcances de la potestad tributaria del legislador, estableciendo los límites de la ley impositiva, por lo que este Máximo Tribunal se ha pronunciado en el sentido de afirmar que el principio de proporcionalidad tributaria limita la potestad tributaria del legislador a los fenómenos reales de riqueza que denotan capacidad contributiva.
326. Al caso, es aplicable la tesis aislada P.LXXIX/98, emitida por el Pleno de esta Suprema corte de Justicia de la Nación, visible en la página doscientos cuarenta y uno, tomo VIII, correspondiente al mes de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos,*

*involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo”.*

327. En esos términos, la capacidad contributiva es un límite a la potestad tributaria del legislador; por lo que para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, como lo ha reconocido este Alto Tribunal desde su Octava Época, en la jurisprudencia P. 44, visible en la página ciento cuarenta y tres, tomo IV, primera parte, correspondiente a los meses de julio a diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA." La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo”.*

328. En consecuencia, previo a determinar **el nicho constitucional del reconocimiento de deducciones como una manifestación del principio de proporcionalidad tributaria** conviene realizar algunas

precisiones sobre la mecánica, estructura y objeto del Impuesto sobre la Renta, que es materia de estudio en el presente caso.

329. El Tribunal Pleno ha establecido que **el objeto** de dicho tributo **son los ingresos**, mientras que **las utilidades obtenidas por los sujetos pasivos del tributo** constituyen la **base gravable**, tal como se desprende de la jurisprudencial P./J. 52/96, visible en la página ciento uno, tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, este se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio*

*fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a estos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que este no se hubiese generado con anterioridad”.*

330. Lo anterior, se definió a partir de la mecánica que establecen los artículos 1 y 9 (antes 10) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo conducente establecen lo siguiente:

*“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*...”.*

*“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

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

*...”.*

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

332. Incluso, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los ingresos gravables por el impuesto sobre la renta no pueden entenderse limitados únicamente *“a las cantidades en efectivo que reciben los contribuyentes”*, sino que también deben considerarse como tales los bienes, los servicios y, desde luego, los créditos, puesto que todos estos conceptos representan un valor económico que influye en la determinación de la utilidad.
333. Sirve de apoyo la tesis aislada P. II/91, emitida por el Pleno de este Alto Tribunal, visible en la página cinco, tomo VII, correspondiente al mes de enero de mil novecientos noventa y uno, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto siguientes:

*“RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTÍCULO 12 NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR BIENES, SERVICIOS Y CRÉDITOS, PUESTO QUE TOMA EN CUENTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO” El artículo 12 en relación con el 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de abril de mil novecientos ochenta y seis, sí respeta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen. El que se tengan que acumular los ingresos en crédito para calcular el monto de los pagos provisionales cada mes no implica una violación al principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que los ingresos no pueden limitarse únicamente a las cantidades en efectivo que reciben los contribuyentes, sino que también deben considerarse como tales los bienes, los servicios y, desde luego, los créditos, puesto que todos estos conceptos representan un valor económico que influye en la determinación de la utilidad de las sociedades mercantiles, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez”.*

334. Ahora bien, “utilidad” desde el punto de vista económico, significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya reducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los

salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida.

335. La determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, que podrá evidenciarse si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de su generación.
336. En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto pueda ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las **deducciones**, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.
337. La unidad de medida del Impuesto sobre la Renta es, por tanto, el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, el cual sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.
338. La disminución de ciertos conceptos deducibles, de los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica renta neta, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que debe

observar un gravamen como lo es el impuesto sobre la renta, se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues así es posible aproximarse a la verdadera capacidad del contribuyente, quien resiente la carga tributaria.

339. Al respecto, resulta de la mayor relevancia señalar que tratándose del Impuesto sobre la Renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza de los contribuyentes, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de éstos no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta, capital o trabajo, o inclusive, por las especiales circunstancias que rodean su obtención.
340. Lo anterior, no significa que se le otorgue al legislador la posibilidad de delimitar el criterio constitucional para la medición de la capacidad contributiva, sino que, simplemente, se le reconoce la libertad amplia —mas no ilimitada— con la que cuenta para la configuración del sistema tributario, con lo cual coexistirá la atribución del tribunal constitucional, a fin de juzgar sobre la corrección de cada medida en concreto.
341. Desde el punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestarán la idoneidad de la persona para concurrir al levantamiento de las cargas públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen trascendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones de carácter económico, jurídico y/o social.
342. Conforme lo antes expuesto, debe decirse que **el reconocimiento de deducciones no constituye por sí mismo un derecho a favor de los**



**contribuyentes**, sino que es un medio que, en el Impuesto sobre la Renta, permite la consecución -en algunos casos- del respeto al principio de proporcionalidad tributaria y, como tal, se traduce en una manifestación del ajuste de la carga tributaria a la verdadera capacidad contributiva de los causantes.

343. En ese sentido, el establecimiento de deducciones es una herramienta, que si bien resulta acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, no constituye su única posibilidad de manifestación, ya que los sistemas tributarios se conforman de un conjunto de normas complejas en cuya interrelación se debe procurar el respeto a la capacidad contributiva de los causantes de manera proporcional, sin que necesariamente la Constitución constriña al legislador al reconocimiento total de ciertas deducciones.
344. De manera paralela a la exigencia constitucional del principio de proporcionalidad tributaria como un límite a la potestad normativa del Estado en materia fiscal, se advierte un principio subyacente, el cual consiste en el reconocimiento de la libertad de configuración legislativa en materia fiscal.
345. La creación de un sistema tributario, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo y emitentemente democrático para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera.
346. El diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y como tal, lleva aparejado un margen de configuración política amplio reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, quienes deben

atender al contexto económico determinado en tiempo y espacio a fin de establecer los mecanismos adecuados.

347. Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.
348. Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige.
349. Por lo anterior, **este Alto Tribunal ha reconocido que en el diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con un amplio margen de libertad de configuración, tanto para establecer los tributos, como su mecánica; la cual no puede entenderse de manera absoluta, sino que se encuentra limitada a respetar los principios constitucionales, entre ellos, el de proporcionalidad tributaria.**
350. El criterio anterior, ha sido desarrollado por la Primera Sala en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 159/2007, citado por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos precedentes, visible en la página ciento once, tomo XXVI, correspondiente al mes de diciembre de dos mil siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que*

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

351. En consecuencia, debe advertirse que al constituir la capacidad contributiva un límite a la potestad tributaria del Estado, entendida ésta última en un plano de amplia libertad de configuración legislativa, el Estado sólo estará constreñido a gravar las manifestaciones de riqueza con potencialidad para tributar y, por tanto, a reconocer erogaciones que se efectúen y que permitan aproximarse a la apreciación de la verdadera capacidad contributiva.
352. **II. Ponderación de los principios de proporcionalidad y la libertad de configuración legislativa: tipos de deducciones y la intensidad de control constitucional.**

353. Como ya se expresó, el principio de proporcionalidad tributaria es un límite a la facultad impositiva del Estado, que en esencia, exige que el gravamen se imponga únicamente sobre la capacidad contributiva de los causantes que manifiestan riqueza.
354. En relación con **las deducciones** en un tributo, debe decirse que **no tienen un soporte constitucional directo**, es decir, no están reconocidas por la Constitución Federal y, por tanto, en principio no puede hablarse de que constituyan un derecho de rango constitucional que obligue al legislador ordinario ponderarlas para la creación o modificación de un impuesto.
355. En efecto, como se estableció, el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.
356. De donde se advierte que entre los principios constitucionales tributarios está el referido a la proporcionalidad el que debe respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de un impuesto; por ello, el legislador ordinario al momento de crear o modificar éste está en libertad de establecer, limitar o no permitir las deducciones, **siempre y cuando** respete el citado principio de proporcionalidad, esto es, que el gravamen realmente esté en función de la capacidad contributiva, **por lo que dependerá de cada caso concreto si una ley que prohíbe, modifica o reduce una deducción es constitucional o no.**
357. Así, al analizar la constitucionalidad de una norma tributaria, bajo el principio de proporcionalidad, se debe partir que la base de aquélla está diseñada en función de la capacidad contributiva y, en su caso, si es

válido la no permisión, modificación o limitación de una deducción, que pueda incidir directa o indirectamente en esa capacidad contributiva.

358. En ese contexto, es importante tomar en cuenta una distinción básica desarrollada por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para la resolución de la problemática planteada, vinculada con el tipo de erogaciones que puede efectuar una empresa:

a) Por una parte, las que se han considerado “**necesarias o indispensables**” para la generación del ingreso, realizadas precisamente con dicha finalidad como propósito, que en principio, deben ser *reconocidas* por el legislador como deducibles; y en el caso de que no las reconozca deberá analizarse la constitucionalidad de las razones objetivas que tuvo en cuenta para no permitir las.

b) Por la otra, las que se efectúan sin dicha vinculación causal con los fines de la empresa —las cuales, en todo caso, pueden eventualmente dar lugar a una deducción, en caso de que la misma sea *otorgada* por el propio creador de la norma—.

359. A fin de atender a los requisitos que determinan el carácter deducible de algún concepto y, por ende, su inclusión en cualquiera de los dos grupos a los que se ha hecho referencia, la jurisprudencia de este Alto Tribunal ha considerado necesario apegarse a un criterio por demás objetivo, dado el alcance tan genérico en su interpretación, recurriendo a algunos otros elementos como son: la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

360. Del contenido de los artículos 25 y 27, fracción I, (antes 29 y 31), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de ese ordenamiento tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, **los gastos estrictamente indispensables** para los fines de la actividad del contribuyente.
361. Así, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son **absolutamente necesarios** para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; **pero el criterio de indispensabilidad, no es el único que deba tomarse en cuenta para determinar si es permisible o no una deducción, pues pueden existir otro, como son, aspectos de política fiscal.**
362. Este tipo de gastos que deben realizarse sin que exista posibilidad de su omisión son los que se consideran necesarios, respecto de los cuales, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y —en principio— reconocer su deducibilidad como *concepto*, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.
363. Por otra parte —en clara referencia al mencionado segundo grupo de erogaciones—, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de ingresos sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos, o de una parte de ellos,

ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

364. Conforme lo antes expuesto, este Alto Tribunal ha determinado que **la indispensabilidad** en las deducciones constituye el principio rector de éstas, y a su vez, es un criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva que justifica la concurrencia del causante para el sostenimiento de los gastos públicos, ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa, como para la generación de los ingresos —que, a su vez, justifican la contribución al levantamiento de los gastos públicos—.

365. A su vez, se ha señalado que la concepción genérica de este requisito, es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "**estrictamente indispensables**"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

366. Así, de la jurisprudencia de este Alto Tribunal se desprende que un gasto estrictamente indispensable se configura cuando:

1. Esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;

2. Es necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;

3. De no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;

4. Representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,

5. Deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

367. Respecto de este tipo de gastos, se ha concluido que el legislador, **en principio**, debe reconocerlos, señalando que el Juez constitucional se encuentra en aptitud de realizar un juicio sobre la decisión del legislador, pues, existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad.

368. En suma, este Alto Tribunal ha desarrollado a través de su jurisprudencia dos conceptos relacionados con los tipos de deducciones que puede reconocer el legislador:

369. a) **Deducciones estructurales** [necesarias e indispensables para conseguir el ingreso]. Son aquellos institutos sustractivos que, operando desde el interior del tributo, contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la base imponible, del tipo de gravamen, o bien, de la cuota tributaria, y que por tanto, afectan la riqueza del sujeto gravado.

370. Por tanto, son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.



371. b) **No estructurales o “beneficios”** [no son necesarias e indispensables para conseguir el ingreso]. Son figuras sustractivas otorgadas por el legislador que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones.
372. Así, las deducciones no estructurales, son producto de una sanción positiva por una norma típicamente promocional, y que puede suscribirse entre los que se denominan “gastos fiscales”; es decir, los que se originan por la disminución o reducción de tributos, traducándose en la no obtención de un ingreso público, como consecuencia de la concesión del beneficio fiscal orientado al logro de la política económica y social.
373. Las anteriores consideraciones han sido desarrolladas por la jurisprudencia de la Primera Sala de este Alto Tribunal y retomadas por el Tribunal Pleno al fallar el amparo en revisión 32/2012 (deducción de pérdidas por enajenación de acciones).
374. Dicho criterio se reflejó en la jurisprudencia 1a./J. 15/2011 visible en la página ciento setenta, tomo XXXIII, correspondiente al mes de febrero de dos mil once, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro y texto siguientes:

*“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE*

LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como

*consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público”.*

375. Así como en la diversa jurisprudencia 1a./J. 103/2009, visible en la página ciento ocho, tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de dos mil nueve, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas*

*finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales”.*

376. En esa línea, este Alto Tribunal ha sostenido que las erogaciones que deben ser reconocidas por el legislador **son aquellas que se encuentran relacionadas con el ingreso**, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.
377. Los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas que perfilan los límites específicos del tributo; su estructura y función, se dirigen a coadyuvar a su funcionamiento y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden, por lo que de no reconocerse tales deducciones en el impuesto sobre la renta, se entraría en contradicción con los criterios de justicia que deben regir en materia tributaria.
378. Ahora bien, con base en la clasificación antes reseñada, se advierten dos consecuencias correlacionadas al tipo de erogación de que se trate: la primera, es la operatividad o no de los principios de justicia fiscal; y la

segunda, la intensidad de escrutinio constitucional que debe efectuarse en cada caso.

379. **Operatividad de principios de justicia fiscal.**

380. Como se ha expuesto, se ha arribado a la convicción de que existen dos tipos de razones para justificar el establecimiento (reconocimiento u otorgamiento) de una deducción: por un lado, aquellas razones estructurales, internas, propias de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales; y por otro, las razones no estructurales, de política pública —no necesariamente de política fiscal— que obedecen a la intención del legislador de promover o disuadir ciertas conductas, y que aprecian en el sistema tributario un mecanismo idóneo para tal efecto.

381. Este tipo de beneficios (deducciones estructurales o no estructurales), la posibilidad de deducir gastos o de hacerlo en mayor o menor medida atendiendo a ciertos límites y requisitos, tienen por objeto prioritario, en principio, respetar la proporcionalidad tributaria en el impuesto y, además, plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.

382. De ahí que una deducción (estructural o no) que no se permita o se permita hasta cierto límite, debe obedecer en principio una cuestión vinculada con la capacidad contributiva (justicia tributaria); y, además, a la posibilidad del legislador de autorizar deducciones constituyen beneficios otorgados voluntariamente por aquél, pues, por regla general, pueden responder a cuestiones de política fiscal, lo que podrá ser analizado a efecto de determinar si la norma es constitucional o no.

383. En conclusión, una posible limitante a la deducción de gastos debe partir de su relación con el principio de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva), a fin de determinar si incide en ésta o no, para efectos de determinar la constitucionalidad de dicha deducción, estudio en el cual, como se dijo deberá estar presente la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial a través de beneficios, por lo que las normas que confieran de deducciones no tendrían que juzgarse, directamente, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.
384. A mayor abundamiento, la lectura que debe darse a una deducción no estructural sujeta a determinados requisitos o cuantía, no es la de un "límite" a un derecho, sino que el monto que se permite es la propia medida del beneficio que se otorga, sin poder considerar que se está limitando algo a lo que el contribuyente tendría derecho.
385. **Intensidad del escrutinio constitucional.**
386. En materia de deducciones otorgadas por razones distintas a las "estructurales" o beneficios; el legislador cuenta con una amplia libertad al configurar su contenido y alcance, pues a él corresponde primordialmente tomar la decisión sobre la dimensión del incentivo que intenta otorgar, o de la suficiencia de la medida otorgada, y sería incorrecto que este tribunal constitucional emitiera un juicio sobre la necesidad, supuestamente exigida por la propia Ley Fundamental, de establecer o conservar un beneficio para un determinado sector como un pronunciamiento de justicia tributaria.
387. Así, el escrutinio constitucional debe ser absolutamente laxo, circunscribiéndose exclusivamente a verificar que el beneficio (deducción) otorgada por el legislador no sea abiertamente

discriminatoria o transgresora de derechos humanos, sin que se pueda hablar de la “limitante a un derecho [a deducir]”.

388. Por su parte, tratándose de deducciones estructurales para obtener el ingreso, su reconocimiento constituye una exigencia para asegurar que el sujeto contribuya conforme a su verdadera capacidad contributiva, de conformidad con el principio de proporcionalidad tributaria, sin que ello implique que no se puedan establecer modalidades, requisitos, o bien, inclusive, restricciones a dichas deducciones.
389. No obstante, las limitaciones o restricciones deben ser cuidadosamente evaluadas por el juzgador, ya que su configuración normativa tiene una trascendencia directa en la apreciación de la capacidad contributiva, que se toma en cuenta para la imposición del tributo.
390. Este Tribunal ha sustentado un criterio en los casos de análisis de disposiciones legales, cuando se alega una violación a los principios tutelados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se plantea la existencia de una medida legislativa que provocaría una vulneración a los derechos humanos de las personas.
391. Así, se ha concluido que resulta indispensable que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar la proporcionalidad de la medida frente a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma.
392. En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o

si, por el contrario, constituye una vulneración injustificada a los derechos de los gobernados.

393. No obstante lo anterior, no debe pasar desapercibido que aunque aplicado en la materia tributaria en múltiples precedentes, dicho escrutinio tuvo su origen, en particular, en el análisis de disposiciones que establecen tratamientos diferenciados, a fin de dilucidar si se trata de una medida legislativa encaminada a obtener la igualdad de hecho o si, por el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico, como acontece con las motivadas por origen étnico o nacionalidad, género, edad, personas con discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas humanas y jurídicas, como establece el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (tradicionalmente consideradas como categorías sospechosas).
394. Así el juicio de proporcionalidad al que se hace referencia se ha considerado susceptible de ser aplicado en el análisis de la constitucionalidad de una medida normativa como las limitaciones a deducciones consideradas estructurales (contradicción de tesis 41/2005-PL), toda vez que se trata de un ejercicio de ponderación entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan, por una parte, y los derechos de los causantes, por la otra.
395. Aunado a lo expuesto y con la finalidad de demostrar lo afirmado, para lograr un control constitucional más completo, se sostuvo que la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada; es decir, una medida legislativa que repercuta sobre un derecho tutelado por la



Constitución no sólo debe atender una finalidad legítima, sino también debe considerar que exista una razonable relación entre los medios empleados y el fin que se persiga.

396. En este contexto, también se ha señalado que el análisis que debe realizar el juez constitucional exige no sólo que la medida utilizada por la autoridad tienda a la consecución del fin planteado, sino que frente al establecimiento de distinciones de cara a éste, se den razones que las justifiquen. De esta manera, si se considera idóneo generar una medida legislativa que pudiera significar un trato desigual entre diversas categorías de personas, o bien, que implique la intromisión en un derecho de los particulares, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para tales fines, cuando la misma no sea notoria o evidente en el entorno social o de política económica del país.

397. En suma se ha sostenido que el ejercicio consta de tres pasos a seguir (tal como se ha descrito en diversos precedentes de este Tribunal Pleno desde la contradicción de tesis 41/2005-PL):

1. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad (aspecto teleológico).

2. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista **una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido** (racionalidad).

3. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o

excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, **verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho** (razonabilidad).

398. El ejercicio analítico descrito con anterioridad, ha sido descrito por este Tribunal como una metodología para evaluar las disposiciones que establezcan tratamientos que pudieran implicar una afectación en los derechos de los particulares, siendo posible determinar las siguientes circunstancias:

- Si la medida limitativa busca una finalidad constitucional.
- Si es adecuada respecto del fin.
- Si es necesaria para la su realización lo cual puede “implicar” que entre las opciones a su alcance, no se observen otras a todas luces más convincentes, en virtud de que garanticen también el cumplimiento del fin, pero limitando en menor medida el derecho que se ve restringido.
- Si es estrictamente proporcional en relación con el fin que busca ser realizado, lo cual implica el no sacrificio de valores y principios que tengan un mayor peso que el principio que se pretende satisfacer.

399. Ahora bien, no pasa desapercibido que también se ha precisado -y de conformidad con lo desarrollado en el apartado anterior- que en estos casos la severidad de control judicial se encuentra inversamente relacionado con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma, esto es, poco estricto.

400. **En el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios**, como lo es la analizada en la especie, por regla general, **la intensidad**

**del análisis debe ser poco estricto**, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta Magna establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.

401. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juzgador a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si resultan necesarias, cuando éstas no son notorias y evidentes.
402. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado, y entre ellos, el juzgador constitucional, deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.
403. No obstante lo anterior, como se aprecia, la laxitud del control de constitucional en estos casos, tradicionalmente se ha dado con relación a la evaluación de cada paso de la metodología, pero no en los pasos que lo constituyen: corrobora lo anterior la inclusión de criterios que son más propios de un escrutinio estricto (relativo a la identificación de categorías sospechosas) que de uno laxo, tales como la identificación de la idoneidad de la medida y la estricta proporcionalidad (que la medida sea la menos gravosa).
404. Hasta aquí, las anteriores consideraciones (clasificación de las erogaciones, operatividad de los principios de justicia tributaria y la intensidad del escrutinio constitucional) pueden sintetizarse en el siguiente esquema:

**1. Estructurales directas:**

a) La obligación del legislador se circunscribe **a reconocerlas**, pues son indispensables para la generación de ingresos;

b) La libertad de configuración **es limitada**;

c) El principio tributario que limita la libertad configurativa **es el de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva)**; y,

d) El escrutinio constitucional de su limitación se realizará con base en un *test tripartito*: 1. Fin constitucionalmente válido; 2. Idoneidad de la limitación, y 3. Estricta proporcionalidad (de manera laxa).

**2. No estructurales:**

a) El legislador **puede otorgarlas o no**, pues constituyen beneficios y, además, no existe una relación directa con la generación de la riqueza;

b) La libertad de configuración **es amplia**, con la reserva de que no sea discriminatoria o afecte otros derechos humanos;

c) No aplican los principios tributarios, al no tener relación directa con la capacidad contributiva; y,

d) Sólo podrían ser examinadas, en su caso, a la luz de algún otro derecho humano, como, por ejemplo, el de igualdad o no discriminación.

405. De lo antes expuesto, se aprecia que los conceptos de “deducción estructural” y “no estructural” son un esfuerzo de categorización

realizada por este Alto Tribunal a lo largo de su jurisprudencia, cuya conceptualización se ha acuñado en torno a la **íntima relación entre la erogación efectuada y la generación del ingreso** por encontrarse relacionadas con la capacidad contributiva del causante.

406. Con base en la clasificación antes referida, este Alto Tribunal definió la forma en que se analizará la constitucionalidad de las deducciones, considerando que el legislador cuenta con un amplio margen de libertad de configuración que en ciertos supuestos debe limitarse y es por eso, que con tal diferencia entre estructural y no estructural identifica en que parte rige la libertad de configuración y cuando estamos ante una erogación que debe ser analizada bajo el principio de proporcionalidad, en límite a dicha potestad del legislador.
407. En tales términos, esta Suprema Corte ha precisado que deben analizarse bajo el principio de proporcionalidad las “deducciones estructurales”, entendiendo como tales a las erogaciones cuyo reconocimiento es exigido al legislador por estar directamente relacionadas con la obtención de ingresos y por tanto, con la determinación de la renta neta –a las que nos hemos referido-, distinguiéndolas de las “deducciones no estructurales”, cuyo motivo de regulación no está motivado por el principio de proporcionalidad tributaria, sino el legislador decide otorgarlas por razones política fiscal.
408. Ahora bien, a lo largo de la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal Pleno, es posible advertir que la categorización analítica de estructurales y no estructurales se construyó fundamentalmente sobre la base de una apreciación objetiva introducida por la propia mecánica y lógica del funcionamiento del Impuesto sobre la Renta en un plano de legalidad.

409. Lo anterior es así, pues la legislación del Impuesto sobre la Renta ha considerado como deducciones vinculadas a la utilidad aquéllas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto. La misma lógica ha determinado tradicionalmente, que las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.
410. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso; en las que no cabe duda la existencia de una relación causal de carácter directo.
411. Pero la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su verdadera capacidad contributiva; es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.
412. Por lo anterior, sostener que el principio de proporcionalidad tributaria exige reconocer la deducción de las erogaciones ineludibles y relacionadas directamente con la obtención de ingresos, implicaría definir un principio constitucional a partir de apreciaciones que se han dado desde un plano de legalidad, esto es, la necesidad e indispensabilidad del gasto.

413. Si bien la vinculación con el ingreso constituye un requisito indispensable, **no puede hablarse de una categorización absoluta**, pues la vinculación de que se trata puede darse de manera y grado distinto en algunos casos; siendo una vinculación de carácter absoluto aquella que se traduce en términos de necesidad e indispensabilidad.
414. Así, si bien todo gasto necesario o indispensable por definición sería “estructural”, es decir, afectaría la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, lo cierto es que ello no implica que únicamente los gastos necesarios o indispensables puedan tener repercusión en la capacidad contributiva del causante (lo cual constituye la esencia misma del principio de proporcionalidad tributaria).
415. En consecuencia, debe reconocerse que si bien existen erogaciones de fácil reconocimiento cuyo gasto resulta necesario e indispensable para la generación de ingresos, ello no significa que algunos otros cuya erogación se realice mantengan una relación causal de diferente grado con la generación del ingreso, aunque no se pueda determinar con mediana exactitud, el impacto económico en su consecución.
416. Como es lógico, la gradualidad de la relación causal entre una erogación y la consecución de la riqueza susceptible de ser gravada (manifestación de la capacidad contributiva) tiene una repercusión distinta en la afectación al respeto del principio de proporcionalidad tributaria:
- a) Una erogación necesaria e indispensable debe ser reconocida de pleno como regla general y su limitación debe efectuarse de manera excepcional, y dado que la relación de causalidad entre el gasto y la persecución del ingreso se da de manera **directa**, la afectación al reconocimiento de la capacidad contributiva se da también de manera directa.

b) Una erogación trascendente a la generación del ingreso de carácter indeterminado también debe ser reconocida por el legislador, pero su limitación puede efectuarse de manera ponderada; toda vez que la relación de causalidad entre el gasto y la persecución del ingreso se da de manera **indirecta**, la afectación al reconocimiento de la capacidad contributiva se da en un grado menor; es decir, también indirecta.

417. **Lo anterior, trasciende también al tipo de control constitucional que debe efectuarse tratándose de erogaciones que repercuten en la generación del ingreso de manera indirecta**, en la medida en que dado que el reconocimiento de la deducción es una constante exigida al legislador, su limitación debe justificarse objetiva y razonablemente, sin necesidad de que pormenorice la idoneidad de la medida y su estricta proporcionalidad (como sí se hace en las deducciones estructurales directas).
418. Para el caso de las deducciones consideradas como **estructurales directas** se justifica la aplicación de un test amplio de proporcionalidad en la medida en que al acreditarse un vínculo directo entre un gasto de carácter necesario e indispensable y la generación del ingreso, es patente también “el grado de afectación o de vulneración a los derechos de los gobernados”; ya que por regla general, la deducción debería ser reconocida de pleno.
419. Pero el caso de **deducciones estructurales indirectas**, la vulneración en los derechos de los gobernados (principio de proporcionalidad) no está plenamente identificada, sino que se presume en virtud de que tales erogaciones coadyuvan a la generación del ingreso en un grado indeterminado.



420. Por lo anterior, a diferencia de las llamadas deducciones estructurales directas cuyo reconocimiento debe darse de manera total por regla general, o limitadas por la vía de excepción; en el caso de las deducciones estructurales indirectas, el derecho se limita a su reconocimiento en el sistema tributario, y dado que su contribución a la generación del ingreso resulta indeterminada, pueden ser limitadas siempre que se persiga una finalidad objetiva y la medida sea razonable.
421. Finalmente se precisa, que existe otra consecuencia directa de realizar un estudio de constitucionalidad a partir de la clasificación determinante anteriormente desarrollada por este Alto Tribunal; y sería que, al dejar fuera gastos que trascienden a la obtención de ingresos de manera indirecta, estos tendrían que encasillarse ya sea como erogaciones estructurales o como no estructurales. De determinarse que su carácter es el de no estructurales, implicaría no poder estudiar las normas que los contemplen a la luz de los principios de justicia tributaria.
422. Así, corolario de los apartados anteriores, se obtiene la siguiente propuesta de clasificación analítica:
- 1. Estructurales directas.**
  - 2. Estructurales indirectas.**
  - 3. No estructurales.**
423. En relación con la primera y última, ya se hizo pronunciamiento con antelación, respecto a la forma en cómo se analiza su constitucionalidad; **en cambio**, en las **deducciones estructurales indirectas**, el órgano de control constitucional deberá seguir los criterios siguientes:

a) La obligación del legislador se circunscribe **a reconocerlas**, pues contribuyen a la generación del ingreso de manera indeterminada o indirecta;

b) La libertad de configuración **es amplia**;

c) El principio que limita la libertad configurativa **es el de proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva)**, pero también el legislador puede establecer diversos criterios de política fiscal en su establecimiento, con la condición de que éstos sean razonables; y,

d) El escrutinio constitucional de su limitación se realizará de manera objetiva y razonable, bajo un estándar de intensidad laxo.

424. III. **Precisiones sobre gastos de protección social (previsión y seguridad).**

425. El cuestionamiento de constitucionalidad realizado por la parte quejosa, fue precisamente el límite de deducciones que se aplica a erogaciones efectuadas por el patrón (personas morales) a favor de los trabajadores, por gastos de protección social; entendida ésta desde un sentido amplio, ya sea que se trate de previsión o seguridad social.

426. Por lo anterior, en principio, conviene establecer que en la creación de una persona moral, la que para la consecución de su objeto social está en la necesidad de entablar relaciones laborales, esto es, contar con trabajadores; implica que realizó una planeación costo-beneficio del establecimiento de la misma, en la cual necesariamente deberá prever la erogación de diversas cantidades para generar capital.

427. Así, dentro de dicha planeación se encuentra lo relacionado con el pago de salarios y gastos de protección social (previsión y seguridad), en los cuales, como patrón, está obligado a proporcionar a sus trabajadores, lo que a su vez lleva implícito un deber de solidaridad social para con los mismos.
428. Las prestaciones de previsión social se establecieron ante el reconocimiento de los trabajadores como clase socialmente productiva, que con su salario era difícil que pudieran destinar al ahorro individual, para poder acceder a un nivel de vida que les garantice un bienestar presente y futuro.
429. Lo anterior, en razón a que el concepto de previsión social comprende una multiplicidad de conceptos, cuya realización está justificada en razones diferentes, como las prestaciones físicas, económicas, culturales y sociales, relacionados con la obligación de dar ciertos satisfactores a los trabajadores, mientras otros son beneficios y servicios también económicos, sociales y culturales, pero otorgados como política de la empresa, para asistir o ayudar a su personal y familia, para que aumente su poder adquisitivo **sin ser una contraprestación y sin estar vinculado con la calidad o cantidad de servicios prestados**, aunque deriven de la relación laboral.
430. En la Constitución Federal, en las leyes y en los contratos de trabajo, se reconoció la importancia de otorgarlas y son adicionales al salario, a los servicios de las instituciones de seguridad social **y no están condicionadas al cumplimiento de metas por parte del trabajador, por esa razón, tienen derecho a esas prestaciones desde la simple contratación, pues no se entregan en función de su trabajo, sino como un complemento que procura su bienestar y el de su familia en los aspectos de salud, cultural, deportivo, social y en general, como una contribución al desarrollo integral del ser humano**, por lo

que independientemente de que el trabajador se encuentre incapacitado o falte a la empresa, el patrón debe entregar las prestaciones de previsión social.

431. Así, dichas erogaciones por concepto de previsión social generan importantes beneficios a favor del trabajador, en términos de las posibilidades de desarrollo y la calidad de vida que le ofrecen, a través de satisfactores adicionales al salario y complementarios de carácter educativo, recreativo, cultural y deportivo -por mencionar algunos-.
432. A su vez, están relacionados con una obligación de dar a los trabajadores, lo que implica la participación activa tanto del Estado como de los patrones, para que aquéllos puedan acceder a un nivel de vida que les garantice bienestar presente y futuro, obteniendo dicho beneficio o bienestar a través de cualquier prestación que les sea otorgada en términos de los fines generales de previsión social, pudiendo ser múltiples prestaciones y de diverso tipo.
433. La Segunda Sala de este Tribunal definió el concepto de previsión social al resolver la contradicción de tesis 20/96, en sesión de dos de julio de mil novecientos noventa y siete, en los siguientes términos:

*“... Como puede observarse de las exposiciones transcritas, la doctrina nacional y extranjera que se cita es coincidente en el sentido de que el concepto de ‘previsión social’ se refiere, en un primer aspecto, a la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades del orden económico del trabajador y su familia, ante la eventual imposibilidad material del obrero para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo, ...*

*Sin embargo, también quedaron expuestas ideas en el sentido de que la previsión social no sólo debe entrañar la ayuda al trabajador y su familia, ante la actualización de siniestros u otras circunstancias que impidan al primero*

*continuar en el desarrollo de su labor, sino que su significado debe entenderse en el sentido de que la clase social trabajadora pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida, ...*

*En efecto, desde un enfoque eminentemente individualista, el esquema básico de previsión social consistirá en el ahorro personal, a través del cual cada sujeto guardará parte de los recursos provenientes de su trabajo para atender necesidades futuras, sean o no de carácter contingente.*

*Ante la dificultad de que cada trabajador pueda destinar una parte importante de su salario al ahorro individual, se crean figuras de previsión social con origen en normas constitucionales y legales, así como en los contratos de trabajo, en cuya operatividad práctica participan de modo activo tanto el Estado como los patrones, para que los obreros puedan acceder a un nivel de vida que tienda a garantizarles un bienestar presente y futuro, al que de otro modo no podrían acceder.*

*Así, los esquemas de seguridad social previstos en la legislación respectiva y en los contratos individuales y colectivos de trabajo, contemplan prestaciones en favor de los trabajadores, tendientes no sólo a satisfacer sus eventuales necesidades futuras sino, primordialmente, a procurarles un bienestar integral que incida en el mejoramiento de su calidad de vida...”.*

434. Con base en las anteriores consideraciones, la Segunda Sala emitió la jurisprudencia 2a./J. 39/97, visible en la página trescientos setenta y uno, tomo VI, correspondiente al mes de septiembre de mil novecientos noventa y siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro y texto siguientes:

*“VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El concepto de previsión social comprende, por una parte, la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades de orden económico del trabajador y su familia, ante la imposibilidad material para*

*hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo y, en una acepción complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través de la concesión de otros satisfactores con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida. Ahora bien, del examen de las razones que llevaron al legislador a reformar el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta mil novecientos ochenta, en términos muy similares a los que prevé la legislación vigente, así como del análisis de las prestaciones otorgadas a los trabajadores que conforme a lo dispuesto por el artículo 24, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pueden considerarse deducibles de dicho tributo por constituir gastos de previsión social, se aprecia que el legislador consideró a ésta en su significado más amplio, es decir, no solamente como la satisfacción de contingencias y necesidades futuras, sino en su perfil de lograr el bienestar integral del trabajador a través del mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia. Por tanto, como los vales de despensa constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe, dado que no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines, con lo cual se cumple el mismo objetivo económico que con las prestaciones expresamente previstas en la ley como gastos de previsión social, debe concluirse que dichos vales tienen una naturaleza análoga a aquéllas y, por ende, son igualmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones previstos en la propia norma, sin que la circunstancia de que sean recibidos con motivo de la prestación de un servicio personal conlleve a atribuirles el carácter de ingreso gravable, puesto que otras de las prestaciones contempladas como gastos de previsión social también son susceptibles de formar parte integrante del salario del trabajador, siendo que, con base en la aludida disposición legal, pueden también ser deducibles del impuesto sobre la renta hasta por el límite previsto en la parte final del artículo 77 del citado ordenamiento tributario, el cual tiende a salvaguardar el interés fiscal en el ejercicio de la deducción con motivo del otorgamiento de dichas prestaciones de previsión social”.*

435. Como puede advertirse de la ejecutoria y jurisprudencia antes referidas, se determinó, entre otras cosas, lo siguiente:

a) El concepto de previsión social se refiere, en un primer aspecto, a la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades del orden económico del trabajador y su familia, ante la eventual imposibilidad material del obrero para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo.

b) Una acepción complementaria del concepto de previsión social abarca el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida.

c) Los esquemas de seguridad social previstos en la legislación respectiva y en los contratos individuales y colectivos de trabajo, contemplan prestaciones en favor de los trabajadores, tendientes no sólo a satisfacer sus eventuales necesidades futuras sino, primordialmente, a procurarles un bienestar integral que incida en el mejoramiento de su calidad de vida, por lo que el carácter mediato o inmediato, presente o futuro, del goce de las prestaciones derivadas de la previsión social resulta intrascendente.

436. Ahora bien, el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo que se debe entender por previsión social en los siguientes términos:

*“Artículo 7. ...*

*Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer*

*contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas”.*

437. Como puede apreciarse, la propia legislación del gravamen en análisis dispone que estos gastos se refieren a la atención de futuras contingencias que permiten la plena satisfacción de necesidades de orden pecuniario del trabajador, ante la eventual imposibilidad material para hacerles frente, con motivo de los riesgos propios de su desempeño laboral, mediante el acuerdo de prestaciones que son cubiertas, entregadas u otorgadas por el empleador; por lo que en esencia constituyen una ayuda que se hace a los trabajadores por parte del patrón.
438. IV. **Determinación del tipo de deducción de los gastos de previsión social.**
439. Ahora bien, a fin de determinar la categorización analítica que corresponde a las prestaciones de protección social (previsión y seguridad social), resulta necesario precisar que el seis de junio de dos mil seis, hace aproximadamente diez años, con la anterior integración, el Pleno de esta Suprema Corte de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 41/2005-PL, a partir de un análisis a la deducción de los gastos de previsión social que efectúa el patrón a favor de sus trabajadores, determinó que los gastos erogados en retribución a su desempeño, deben ser considerados estructurales.



440. Dicho criterio fue reflejado en la jurisprudencia número P./J. 128/2006, visible en la página siete, tomo XXIV, correspondiente al mes de noviembre de dos mil seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003)”. El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables. Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menos ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. Así, aplicando el criterio utilizado por este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad. En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable -pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando*

*favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados. Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados -los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional -dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, se considera que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa reclamada no podía fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas. Finalmente, en lo que concierne al fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores. Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento”.*

441. Como se advierte, si bien el pronunciamiento versó particularmente en la naturaleza estructural de los gastos de previsión social por generar bienestar al trabajador, también se aprecia que para llegar a dicha conclusión, el Alto Tribunal consideró que lo anterior se debía a que **en**

**general los gastos que se erogan a favor de los trabajadores son indispensables para los fines de la actividad del empleador.**

442. En este sentido, dichos pagos estructurales (por estar relacionados con la obtención del ingreso), son aquellos que se efectúan derivado de la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que el gasto se vincula con una auténtica compensación por servicios personales prestados al empleador.
443. Tal criterio fue sustentado en que son gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente patrón, pues son erogados en retribución del desempeño de sus trabajadores y con el fin de mejorar su calidad de vida, generando a su vez -por virtud de una máxima de experiencia- un mayor rendimiento de trabajo que significa una mejor producción para el patrón.
444. No obstante, **en una nueva reflexión**, este Alto Tribunal considera conveniente matizar su criterio, pues **no todas las prestaciones que otorga el patrón al trabajador son deducciones estructurales directas** y que todas “generan bienestar social” y, por tanto, mayor productividad; **sin embargo**, ese no es el criterio relevante para determinar el carácter de estructural de una erogación, sino sólo serán estructurales en estricto sentido aquellas cuya realización tengan relación directa y necesaria con la generación de ingresos.
445. A diferencia de las erogaciones que este Alto Tribunal ha identificado como “estructurales”, las prestaciones que se otorgan a los trabajadores se relacionan con la obtención de ingresos en un grado distinto, con fundamento en una máxima de experiencia sobre el incremento en la producción de las empresas, por lo que en su caso, la relación es de manera indirecta o indeterminada.

446. Así, el gasto de que se trata tampoco puede ser calificado por este Tribunal como una erogación **no estructural**, pues de ser así, en principio no existiría una exigencia al legislador de reconocerlos; sin embargo, el hecho de que su vinculación con la generación del ingreso no se sea de manera necesaria, no implica que no repercuta en la apreciación de la capacidad contributiva del causante (pues se insiste en que el criterio de necesidad es un elemento de legalidad no configurativo del principio constitucional).
447. Como se ha manifestado en las precisiones sobre la naturaleza de las prestaciones de previsión social, hay un reconocimiento constitucional y convencional de que su otorgamiento es un elemento positivo para la productividad, aun cuando no determine ni defina de forma necesaria la generación del ingreso; y como tal debe considerarse relacionado con la apreciación de la capacidad contributiva del causante a fin de respetar el principio de proporcionalidad tributaria.
448. El resultado del incremento en la productividad de las empresas, se logra con la concurrencia de otros factores y condiciones de carácter contingente, ya sean internos y relativos a los procesos de la empresa, tales como aspectos administrativos y de operación, así como externos y relacionados con la economía del mercado y del país, como el posicionamiento de la empresa en el mercado e inclusive relacionado con la psicología del trabajador y la manera de reaccionar ante tales estímulos.
449. El bienestar del trabajador -que es el primer supuesto que debe cumplirse- es una variable de la productividad determinada por varios elementos que no se circunscriben necesariamente a la previsión social, inclusive, el trabajador puede beneficiarse con pocas prestaciones con las que no se cumple la condición de bienestar, sin que necesariamente

dependa del patrón, sino es un concepto subjetivo, cuya trascendencia en la productividad, depende de cada trabajador, su voluntad, situación y contexto, ya que no se exige el cumplimiento de determinadas metas ni rendimiento, para efectos de otorgar las prestaciones de previsión social.

450. Ejemplo de ello son las prestaciones de previsión social consistentes en beneficios culturales, cuyo objeto es elevar la calidad del trabajador como persona y en un entorno ajeno al laboral y al desarrollo de sus actividades, que si bien pueden otorgarle estabilidad al trabajador, así como aptitudes, esto será subjetivo y los efectos que tengan en su desempeño laboral, dependerán de cada caso.
451. De tal manera, no puede hablarse de una correspondencia directa entre la erogación por concepto de previsión social y la obtención de los ingresos de la empresa; pero no obstante lo anterior, con independencia de que el resultado pueda darse o no, lo cierto es que indefectiblemente -aunque sea de manera indeterminada- las prestaciones de que se trata afectan la capacidad contributiva de las personas morales en la medida en que su inversión se hace en un contexto de costo-beneficio sobre la máxima de experiencia que proyecta un incremento en la productividad y el ingreso (aunque este no se encuentre plenamente identificado).
452. Como se ha referido, la distinción de la estructuralidad del gasto es un estándar para el ejercicio de un control mínimo de constitucionalidad que definió este Alto Tribunal con el objetivo de establecer un parámetro para analizar la constitucionalidad de las deducciones, como un filtro para pronunciarse respecto a cuáles se le debe exigir reconocerlas al legislador y el tipo de escrutinio constitucional que debe realizar.
453. Tratándose de previsión social, la finalidad que se advierte es para dar bienestar, siendo esa la razón primordial del gasto, y de manera

indirecta, la obtención de ingresos, como un efecto colateral, ya que como se precisó, el otorgamiento de estas prestaciones no deriva de una meta en concreto que realice el trabajador para ver ese vínculo necesario para clasificar una erogación de estructural.

454. No obstante lo anterior, aun cuando las prestaciones de previsión social se originan en principios de responsabilidad social y solidaridad, no se puede pasar por alto que constituyen una parte esencial de la planeación estratégica de la empresa en la medida en que trascienden a la generación de ingresos (aunque no los condicione); por lo que -contrario a las catalogadas “deducciones no estructurales”- sí existe una obligación atribuida al legislador de reconocerlas.
455. Así, el Estado en coadyuvanza con los patrones tiene una obligación constitucional y convencional de asegurar la seguridad y previsión social de los trabajadores, lo cual se puede hacer a través de diversos mecanismos, entre los que se pueden identificar, entre otros, los siguientes: el aseguramiento de un mínimo de prestaciones y derechos laborales; pero también, a través del establecimiento de políticas públicas que fomenten y contribuyan al desarrollo o el mejoramiento de tales condiciones (seguros médicos, fomento a la educación, complementos a pensiones y jubilaciones, entre otros).
456. Dentro de las políticas públicas a las que puede aspirar el Estado, la política fiscal de fomento a prestaciones de previsión social tiene un rol fundamental al tratarse de una herramienta transversal que permite incluir a los patrones en el logro de aspiraciones estatales a cambio de una consecuencia fiscal que se proyecta en los estados financieros de los contribuyentes aminorando su carga tributaria.

457. Lo anterior toda vez que el legislador, al prever en la Ley del Impuesto sobre la Renta la posibilidad de deducir las erogaciones por concepto de previsión social promueve la participación de los patrones, en la mejoría del bienestar general. El incentivo para el patrón será el otorgarle el derecho a deducirlas, en relación con los efectos indirectos generados en la productividad y el fortalecimiento de la empresa por otorgar prestaciones de previsión social a sus trabajadores.
458. Sin que lo anterior implique que el legislador, necesariamente tenga que permitir la deducción estructural indirecta, frente al tributo respectivo, sino que pueden establecerse mecanismos a virtud de los cuales esas erogaciones pueden tener un incentivo fiscal.
459. En conclusión, de conformidad con la metodología precisada en esta sentencia, el escrutinio constitucional que se debe realizar antes su reconocimiento parcial debe ser laxo, pues, aun cuando tales erogaciones trascienden y afectan la capacidad contributiva, al guardad una relación indirecta con la generación del ingreso, la afectación es en un grado menor al que se da en las erogaciones estructurales, y por tanto, basta con que la medida adoptada por el legislador persiga una finalidad objetiva y su establecimiento resulte razonable.
460. **SÉPTIMO.** Una vez determinados los aspectos generales de los temas que deberán abordarse al analizar la constitucionalidad de las normas reclamadas, se precisa que para dar contestación a los agravios hechos valer por las autoridades responsables recurrentes, el estudio se realizará en el orden siguiente:

1. Artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**no deducción de los pagos que a su vez sean exentos para el trabajador**);

2. Artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensión o jubilación del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social**);

3. Artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**no deducción de cuotas de seguridad social enteradas por el patrón y pagadas por el trabajador con el salario de éste**); y,

4. Artículo 39, último párrafo, de la Ley el Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**imposibilidad de otorgar efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido**).

461. **OCTAVO.** En relación con el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**no deducción de los pagos que a su vez sean exentos para el trabajador**), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional.
462. Contra esa determinación, las autoridades responsables recurrentes argumentan que el A quo evaluó de manera incorrecta el carácter de indispensabilidad de las erogaciones de que se trata. A manera de ejemplo, la Delegada del Presidente de la República señaló que es incorrecta la interpretación que el Juez de Distrito da al concepto de gastos estrictamente indispensables y en consecuencia la violación del principio de proporcionalidad tributaria.



463. Señala además, entre otras cuestiones, que no se debe analizar la limitante de que se trata de manera aislada, sino que debe observarse que la propia ley permite realizar otro tipo de minoraciones a efecto de atemperar la carga tributaria, tales como las contempladas en el artículo 9, último párrafo, de la ley reclamada, que para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas permite disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX.
464. Por otro lado, combate el test de proporcionalidad y razonabilidad efectuado por el Juez de Distrito, y abunda en precisar que pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal es flexible o laxo.
465. Los anteriores argumentos son **fundados**.
466. En efecto, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece:
- “Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*  
...  
*XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior”.*
467. De esa transcripción se desprende que para efectos del Impuesto sobre la Renta, **no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador**, en los siguientes montos:

1. Por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; y,

2. El factor a que se refiere el punto anterior será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

468. Como se advierte, en dicho precepto legal se limitan las deducciones hasta un determinado monto (variable dependiendo del factor que se aplique) y que correspondan a cierto tipo de pagos que efectúa el patrón que sean ingresos exentos para el trabajador. Ello implica que la realización de la consecuencia jurídica de la norma (limitar la deducción), se encuentra sujeta a una condición.
469. En otras palabras, la disposición antes transcrita contiene una regla de no deducibilidad de los pagos, ya sea que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador o que se trate de las aportaciones complementarias referidas, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. Asimismo, señala que el factor de referencia será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.
470. Lo anterior se traduce en que, por regla general, no serán deducibles las erogaciones mencionadas en un 53% con motivo de la aplicación del factor de 0.53, de manera que el restante 47% puede ser deducible.

471. Por excepción, las erogaciones aludidas no serán deducibles sólo en un 47% debido a la aplicación del factor de 0.47, si en el ejercicio de que se trate las prestaciones respectivas no disminuyen en relación con las otorgadas en el inmediato anterior. De ahí que si se cumple con la condición mencionada, los contribuyentes (patrones) podrán deducir en el ejercicio el 53% de las erogaciones señaladas y no sólo del 47% (al no aplicar el factor de 0.53 de la regla general), por lo que podrán deducir un 6% adicional.
472. En ese sentido, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, remite a una diversidad de porciones normativas, correspondientes a varios supuestos de ingresos exentos que reciben los trabajadores de sus patrones, por lo que a continuación se analizarán los pagos, que a manera de ejemplo, realiza el patrón a los trabajadores y que son considerados para éstos como ingresos exentos.
473. El artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé un listado de aquellos ingresos que reciben las personas físicas, en general, y que deben ser considerados exentos para efectos del cálculo del impuesto, dentro de los cuales son relevantes para el presente estudio, aquellos conceptos que eroga el patrón en favor del trabajador, como son los que se transcriben a continuación:

*“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*

*I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las*

*remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.*

*II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.*

*III. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.*

*IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.*

*V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.*

*VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.*

*VII. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.*

*VIII. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.*

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

X. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XI. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador

*elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.*

*XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.*

*XXIX. ...*

*...*

*La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas*

*prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley”.*

474. De conformidad con el artículo anterior, se aprecia que son ejemplo de ingresos exentos para los trabajadores, los siguientes:

475. La fracción I del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hace referencia a prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general hasta el límite establecido en la legislación laboral, tal como el **aguinaldo**, que en términos del artículo 87 de la Ley Federal de Trabajo deberá ser equivalente al menos a quince días de salario, y pagado antes del día veinte de diciembre. Dicho dispositivo establece:

*“Artículo 87. Los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual que deberá pagarse antes del día veinte de diciembre, equivalente a quince días de salario, por lo menos.*

*Los que no hayan cumplido el año de servicios, independientemente de que se encuentren laborando o no en la fecha de liquidación del aguinaldo, tendrán derecho a que se les pague la parte proporcional del mismo, conforme al tiempo que hubieren trabajado, cualquiera que fuere éste”.*

476. Asimismo, dicha fracción del artículo 93 multicitado, hace referencia a las remuneraciones por concepto de **tiempo extraordinario o prestación de servicios en días de descanso**, cuya obligación de pago está prevista en el artículo 123, apartado A, fracción XI, de la Constitución Federal, así como en los artículos 67 y 68 de la Ley Federal de Trabajo, los cuales prevén que el patrón deberá pagar las horas extraordinarias a un ciento por ciento más que las horas ordinarias, y en ningún caso deberán exceder de nueve horas a la semana, estableciendo así un monto determinado y un momento cierto como condición de dicho otorgamiento, consistente en la prestación de servicios en circunstancias extraordinarias.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

*“Artículo 123...*

*A...*

*XI. Cuando, por circunstancias extraordinarias deban aumentarse las horas de jornada, se abonará como salario por el tiempo excedente un 100% más de lo fijado para las horas normales. En ningún caso el trabajo extraordinario podrá exceder de tres horas diarias, ni de tres veces consecutivas. Los menores de dieciséis años no serán admitidos en esta clase de trabajos...”*

Ley Federal del Trabajo

*“Artículo 67. Las horas de trabajo a que se refiere el artículo 65, se retribuirán con una cantidad igual a la que corresponda a cada una de las horas de la jornada.*

*Las horas de trabajo extraordinario se pagarán con un ciento por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada”.*

*“Artículo 68. Los trabajadores no están obligados a prestar sus servicios por un tiempo mayor del permitido en este capítulo.*

*La prolongación del tiempo extraordinario que exceda de nueve horas a la semana, obliga al patrón a pagar al trabajador el tiempo excedente con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada, sin perjuicio de las sanciones establecidas en esta Ley”.*

477. En relación con la prestación de servicios en días de descanso a la que hace referencia esa misma fracción del artículo 93 referido, los artículos 72 y 73 de la Ley Federal del Trabajo, establecen que cuando se trabaje en días de descanso el patrón deberá pagar al trabajador independientemente de su salario, un salario doble por el servicio prestado. Tales numerales establecen lo siguiente:

*“Artículo 72. Cuando el trabajador no preste sus servicios durante todos los días de trabajo de la semana, o cuando en*



*el mismo día o en la misma semana preste servicios a varios patrones, tendrá derecho a que se le pague la parte proporcional del salario de los días de descanso, calculada sobre el salario de los días en que hubiese trabajado o sobre el que hubiese percibido de cada patrón”.*

*“Artículo 73. Los trabajadores no están obligados a prestar servicios en sus días de descanso. Si se quebranta esta disposición, el patrón pagará al trabajador, independientemente del salario que le corresponda por el descanso, un salario doble por el servicio prestado”.*

478. De igual forma, son ingresos exentos para los trabajadores, los percibidos con motivo del **reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral**, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
479. Respecto a los ingresos percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de **previsión social**, de naturaleza análoga y que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo. Al respecto la previsión social es definida por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos siguientes:

*“Artículo 7. ...*

*...*

*Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no*

*tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.*

....”

480. Por su parte, el artículo 132, fracciones XIV y XXV, de la Ley Federal del Trabajo establece que es obligación de los patrones aportar los gastos necesarios para sostener los estudios de sus trabajadores o de sus hijos, atendiendo al número de trabajadores que tengan, y que deberán contribuir al fomento de las actividades culturales y del deporte.

*“Artículo 132. Son obligaciones de los patrones:*

...

*XIV. Hacer por su cuenta, cuando empleen más de cien y menos de mil trabajadores, los gastos indispensables para sostener en forma decorosa los estudios técnicos, industriales o prácticos, en centros especiales, nacionales o extranjeros, de uno de sus trabajadores o de uno de los hijos de éstos, designado en atención a sus aptitudes, cualidades y dedicación, por los mismos trabajadores y el patrón. Cuando tengan a su servicio más de mil trabajadores deberán sostener tres becarios en las condiciones señaladas. El patrón sólo podrá cancelar la beca cuando sea reprobado el becario en el curso de un año o cuando observe mala conducta; pero en esos casos será substituido por otro. Los becarios que hayan terminado sus estudios deberán prestar sus servicios al patrón que los hubiese becado, durante un año, por lo menos;*

...

*XXV. Contribuir al fomento de las actividades culturales y del deporte entre sus trabajadores y proporcionarles los equipos y útiles indispensables.*

....”

481. De igual forma, son ingresos exentos para los trabajadores, los provenientes de **cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro** establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta o, en su caso, del Título IV del mismo ordenamiento.

482. Al respecto, el artículo 110, fracción IV, de la Ley Federal del Trabajo establece que la cuota para las cajas de ahorro no podrá exceder del 30% del salario del trabajador. Por su parte, el artículo 27, fracción XI, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que serán deducibles dichos pagos cuando el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, no exceda del 13% del salario del trabajador y que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente a 1.3 veces el salario mínimo.

Ley Federal del Trabajo

*“Artículo 110. Los descuentos en los salarios de los trabajadores, están prohibidos salvo en los casos y con los requisitos siguientes:*

*...*

*IV. Pago de cuotas para la constitución y fomento de sociedades cooperativas y de cajas de ahorro, siempre que los trabajadores manifiesten expresa y libremente su conformidad y que no sean mayores del treinta por ciento del excedente del salario mínimo”.*

483. Asimismo, la **cuota de seguridad social a cargo de los trabajadores pagada por los patrones**, es un ingreso exento para los trabajadores.
484. También son ejemplo de ingresos exentos los obtenidos por las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su **separación**, por concepto de **primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos**, que debe ser pagada en términos de lo previsto en los artículos 50 y 162 de La Ley Federal del Trabajo, que establece la obligación del patrón de pagar al trabajador una indemnización por rescisión de la relación laboral, asimismo, tendrán derecho a una prima de antigüedad que se pagará al momento de separación siempre que hubiesen cumplido quince años de servicio.

*“Artículo 50. Las indemnizaciones a que se refiere el artículo anterior consistirán:*

*I. Si la relación de trabajo fuere por tiempo determinado menor de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de la mitad del tiempo de servicios prestados; si excediera de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de seis meses por el primer año y de veinte días por cada uno de los años siguientes en que hubiese prestado sus servicios;*

*II. Si la relación de trabajo fuere por tiempo indeterminado, la indemnización consistirá en veinte días de salario por cada uno de los años de servicios prestados; y*

*III. Además de las indemnizaciones a que se refieren las fracciones anteriores, en el importe de tres meses de salario y el pago de los salarios vencidos e intereses, en su caso, en los términos previstos en el artículo 48 de esta Ley”.*

485. Sobre las **gratificaciones** que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario y siempre que se otorguen de forma general, la Ley Federal de Trabajo no establece una obligación cierta, determinada y continua de efectuar gratificaciones a los trabajadores.
486. De igual forma, son ejemplo de ingresos exentos para los trabajadores, las **primas vacacionales** otorgadas por los patrones a sus trabajadores en forma general, durante el año de calendario, que en términos del artículo 80 de la Ley Federal de Trabajo, constituyen una obligación para los patrones y que no podrá ser menor de 25% de los salarios durante el periodo vacacional.
487. También el pago de la **participación de los trabajadores en las utilidades** de las empresas, es una obligación de los patrones tal como lo establece el artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Federal.

Constitución Federal.

*“Artículo 123...*

*...*

*A....*

*...*

*IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:*

*...”*

Ley Federal del Trabajo

*“Artículo 80. Los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que les correspondan durante el período de vacaciones”.*

488. Los anteriores conceptos, ejemplificados de manera enunciativa y no limitativa, son conceptos de ingreso exento y no serán deducibles en su totalidad, sino sólo en una cantidad equivalente al 47% o 53%, según sea el caso.
489. Como se puede apreciar, la limitante a las deducciones a las que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable a erogaciones que tienen el carácter de previsión social, cuya categorización analítica ha sido definida previamente como **estructural indirecta**; razón por la cual, a continuación se proseguirá a identificar la finalidad por la que la medida fue establecida por el legislador y, en su caso, si la misma resulta o no razonable.
490. Así, es cierto que por regla general esas erogaciones, en la medida que se constituyen como **estructurales indirecta**, en principio deberían ser reconocidas por el legislador como deducciones para que el impuesto a cargo del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva y, con ello, resulte acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, **esto no impide que aquél imponga restricciones** por razones de índole social,

económico o política fiscal, **siempre y cuando tales limitantes se encuentren justificadas de manera objetiva y razonable.**

491. Este Alto Tribunal ha sostenido que las razones particulares o causas especiales que motivan medidas legislativas, pueden expresarse en la exposición de motivos de la ley respectiva, en el proceso legislativo correspondiente o en el informe justificado en el juicio en que se cuestionan las disposiciones que prevén la medida; o inclusive derivar de la apreciación de la propia norma, a fin de que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de valorarlas.
492. Así, en primer lugar de la exposición de motivos se desprende lo siguiente:

*“PRESIDENTE DE LA MESA DIRECTIVA DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.*

*Presente.*

*...*

*Por otra parte, las necesidades de gasto del país sobrepasan los recursos tributarios que se recaudan. En efecto, actualmente los ingresos tributarios en México representan aproximadamente el 16% del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que los países de América Latina y los que son miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) cuentan con ingresos tributarios promedio del 19% y 25%, en relación con su PIB, respectivamente. En el caso de México, si se excluyen los ingresos petroleros, la recaudación representaría sólo el 10% del PIB, ubicando a nuestro país en los últimos lugares entre los países miembros de la OCDE, e incluso por debajo de países de América Latina con similar nivel de desarrollo.*

*Esta situación limita la capacidad del Estado para atender las necesidades más urgentes de la población. Así, mientras que en México el gasto público total representa 19.5% del PIB, el promedio para los países de América Latina y de la OCDE es de 27.1% y 46.5% del PIB, respectivamente. Lo anterior se*

traduce en que los recursos que podrían destinarse a programas públicos en áreas prioritarias como educación, salud, inversión en infraestructura, investigación y desarrollo, seguridad social y seguridad pública, no sean suficientes. A su vez, ello impacta negativamente en el bienestar de la población y la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía.

Con objeto de aumentar la capacidad del Estado mexicano es indispensable fortalecer los ingresos del sector público. En este contexto, el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018 establece como líneas de acción hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal, así como adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo. Asimismo, es conveniente simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y facilitar la incorporación de un mayor número de contribuyentes al padrón fiscal, lo cual es acorde con la estrategia de modernización, a la vez que propiciará una mayor cercanía del gobierno con la población.

En consistencia con lo anterior, en la presente Iniciativa se plantean una serie de propuestas cuyos objetivos primordiales son fortalecer los ingresos públicos y, como se ha mencionado anteriormente, simplificar el sistema tributario.

La arquitectura vigente de los impuestos directos descansa en el “sistema renta”, conformado por tres diferentes gravámenes: ISR, IETU e IDE. La interacción de los componentes del sistema renta representa un alto grado de complejidad tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, que se traduce en un elevado costo de cumplimiento y de control. Así, para avanzar hacia la meta de la simplificación fiscal, se propone a consideración de esa Soberanía la eliminación tanto del IETU como del IDE, de manera que sólo permanezca como impuesto al ingreso, el ISR.

Adicionalmente, se propone realizar una serie de modificaciones al ISR, las cuales además de simplificar su diseño y estructura, **contribuirán a recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base**. Por un lado, se propone eliminar las disposiciones que prevén tratamientos preferenciales, los cuales, además de generar inequidad, hacen compleja la aplicación, cumplimiento y control

del impuesto para el contribuyente y la autoridad fiscal y, por otra parte, se plantean **modificaciones tendientes a ampliar el potencial recaudatorio de este impuesto.**

Es importante señalar que ante la eliminación del IETU y del IDE, los cuales actúan como impuestos mínimos y de control del ISR, **es necesario modificar la estructura de este último impuesto, a fin de que no se debilite su recaudación; por ello, se propone recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal y establecer la aplicación de un esquema general.** Con lo anterior, se alcanzará un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad.

Además, los tratamientos preferenciales hacen complejo su control, lo cual se traduce en mayores costos de administración y fiscalización para la autoridad. Los regímenes especiales provocan opacidad respecto de los beneficiarios de las disposiciones fiscales, dando lugar a que en muchas ocasiones sean aprovechados por personas diferentes de la población objetivo.

En materia de seguridad jurídica, también se presentan en esta Iniciativa un conjunto de medidas en beneficio de los contribuyentes respecto de la aplicación y alcance de las distintas obligaciones contenidas en las disposiciones fiscales y para robustecer los mecanismos de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es oportuno recordar que la intersección entre la potestad tributaria del Estado y el entramado de derechos y libertades fundamentales del contribuyente origina la determinación de un parámetro que representa el mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente a efecto de atender las necesidades humanas más elementales.

De acuerdo a criterios emitidos históricamente por el Poder Judicial de la Federación, el mínimo vital o mínimo existencial, emana de los principios de la dignidad humana y la solidaridad, en concordancia con los derechos esenciales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta.

Asimismo, por mandato constitucional el legislador debe respetar los principios constitucionales de generalidad,



*legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario mexicano y, sin perjuicio de ello, el mínimo vital impone un límite a la potestad impositiva del Estado a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna.*

*La nueva Ley del ISR reconoce que el mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, es una garantía de las personas, por virtud de la cual, al momento de diseñar el objeto del impuesto e identificar la capacidad idónea para contribuir, se debe respetar un umbral correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.*

*El respeto al mínimo existencial y al principio de proporcionalidad tributaria, se ven reflejados en la nueva Ley del ISR que se propone, a través de diversos mecanismos fiscales, deducciones y exenciones, cuya lógica es la conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna.*

*El conjunto de medidas contenidas en la Iniciativa que se somete a la consideración de esa Soberanía sin duda representa un importante paso para que el ISR tenga un mayor potencial para generar recursos permanentes que permitan al Estado, por la vía del gasto, redistribuir y atender las necesidades de toda la población y, en particular, de los grupos más vulnerables, y lograr un desarrollo social más justo e incluyente.*

...

- *Simetría fiscal.*

*Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente*

de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

La simetría fiscal protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, toda vez que en la medida en que no existan desviaciones de la misma, se evita la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso. **Conforme a lo anterior, se plantean diversas propuestas para restablecer este principio en la estructura del ISR.**

**Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.**

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. **Este tratamiento fiscal es asimétrico.**

**Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.**

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. **Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal.**

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación...”.

493. De dicha transcripción se advierte que uno de los ejes rectores de la reforma tributaria fue, precisamente, fortalecer los ingresos públicos que

se verían mermados con la eliminación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el diverso a los Depósitos en Efectivo (IDE), los cuales operaban como gravámenes mínimos y de control del impuesto sobre la Renta.

494. De ahí la necesidad de modificar la estructura de esta contribución a fin de que no se debilitara su recaudación, lo que se concretaría recuperando en su diseño, el principio de simetría fiscal y estableciendo la aplicación de un esquema general; en la inteligencia de que, a partir de esta transformación del sistema, el Estado Mexicano podría, por la vía del gasto, redistribuir y atender las necesidades de toda la población y, en particular, de los grupos más vulnerables, y lograr un desarrollo social más justo e incluyente; ideas que se ven cristalizadas, en parte, con la creación del seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores.
495. En concordancia con los fines descritos, se propusieron cambios torales a los esquemas que se encontraban en vigor, entre ellos, el sistema de deducciones autorizadas a las personas morales, incluyendo la prohibición y restricciones que reclamó la parte quejosa.
496. Las razones propuestas por el Ejecutivo Federal para modificar el diseño normativo del impuesto sobre la renta, fueron examinadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, quien al emitir el dictamen relativo, formuló las consideraciones siguientes:

*“CUARTA. Esta Dictaminadora no considera adecuado eliminar la deducción de las aportaciones que realizan las empresas para la creación o incremento de las reservas destinadas a fondos de pensiones o jubilaciones, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, así como de primas de antigüedad en los términos de*

*la misma Ley, toda vez que su finalidad es la de promover el ahorro para que el trabajador pueda retirarse de la vida laboral, para ello, resulta necesario promover este tipo de fondos para que la empresa cuente con suficientes fondos que puedan sufragar los gastos que se generan una vez que el trabajador decida retirarse de la vida laboral. En razón de lo anterior, no se considera adecuado que las aportaciones que realicen las empresas a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a aquéllas que son obligatorias por ley, deban sujetarse a la estructura normal del impuesto, es decir, que dichas aportaciones deban deducirse en el momento en que la empresa realice una erogación real a favor de sus trabajadores, es decir, cuando se perciba el ingreso, lo que esta Dictaminadora no considera correcto, ya que como se indicó desincentivaría que los patrones efectuaran las aportaciones citadas en perjuicio de los trabajadores.*

...

*“DÉCIMA. Esta Comisión coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer que únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Además, con esta medida se recupera la base gravable del ISR.*

*Lo anterior, considerando los efectos particularmente perjudiciales para la recaudación ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presentan. Por lo que se estima adecuada la propuesta de acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR”.*

497. En su oportunidad, la minuta con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo fue remitida a la Cámara de Senadores, donde a su vez se turnó para sus efectos constitucionales a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, las cuales, al elaborar el dictamen correspondiente, no formularon consideración alguna respecto al límite establecido tratándose de ingresos exentos, limitándose a expresar su coincidencia

plena con los argumentos vertidos por su colegisladora respecto al límite aplicable a las remuneraciones exentas del trabajador, como se aprecia en la transcripción siguiente:

*“TERCERA. Estas Comisiones Unidas coinciden con la Colegisladora en que las aportaciones que realicen las empresas a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a aquéllas que son obligatorias por ley, no deban sujetarse a la estructura normal del impuesto, es decir, que dichas aportaciones deban deducirse en el momento en que la empresa realice una erogación real a favor de sus trabajadores, es decir, cuando se perciba el ingreso, ya que desincentivaría que los patrones efectuaran las aportaciones citadas en perjuicio de los trabajadores. En razón de lo anterior, la finalidad de la deducibilidad de dichas aportaciones se destina a que el trabajador pueda retirarse de la vida laboral; por ello, resulta necesario promover esta deducción para que la empresa cuente los recursos que puedan sufragar los gastos que se generan una vez que el trabajador decida retirarse de la vida laboral.*

...

*NOVENA. Estas Comisiones Unidas están de acuerdo en establecer que únicamente pueda aplicarse la deducción de hasta el 47% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial; además, con esta medida se recupera la base gravable del ISR”.*

498. Sobre este punto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en la consideración Sexagésima Primera de su dictamen, expresó:

*“La que Dictamina coincide con el Ejecutivo Federal en que la interacción de los componentes del sistema renta representa un alto grado de complejidad para el adecuado cumplimiento de los contribuyentes, así como para el control y vigilancia por parte de la autoridad fiscal.*

*La integración de las bases gravables del ISR de las empresas y del IETU requiere que las empresas mantengan dos sistemas de registro paralelos para el cumplimiento de sus obligaciones. En materia del IDE, aun cuando es totalmente recuperable, llega a incidir en el costo financiero*

*de las empresas cumplidas, que por sus características realizan un importante volumen de operaciones en efectivo. Así, esta dictaminadora estima que la complejidad del régimen complica la tarea de fiscalización de las autoridades. En este sentido, se considera adecuado avanzar en la simplificación del sistema impositivo y reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que se está de acuerdo con el Ejecutivo Federal en eliminar tanto el IETU como el IDE”.*

499. Y, por su parte, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, de la Cámara de Senadores, manifestaron:

*“Estas Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Segunda, estiman conveniente la abrogación de la Ley del IETU, así como la Ley del IDE, para disminuir la complejidad en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, toda vez que la interacción del IETU y el ISR, obligan al contribuyente a llevar dos registros contables, aumentando con esto su carga operativa”.*

500. Por su parte las autoridades responsables señalaron en sus respectivos informes los siguientes fines:

501. **Cámara de Senadores.** Los artículos impugnados acota la deducción de las erogaciones por remuneraciones que efectúa el patrón a favor de sus trabajadores atendiendo a los siguientes fines fiscales y extrafiscales: el restablecimiento del principio de simetría fiscal, evitar que se debilite la recaudación del impuesto sobre la renta, la ampliación de la base gravable del impuesto; y la eliminación de espacios que generen la evasión y elusión fiscal (*foja 198 del cuaderno de amparo*).

502. **Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos en representación de la Presidencia de la República.** Identificó como finalidades perseguidas por la medida adoptada las siguientes: Mejorar la recaudación de

ingresos por concepto de impuesto sobre la renta, a través de la compensación por la eliminación del impuesto empresarial a tasa única e impuesto a los depósitos en efectivo; la eliminación de regímenes preferenciales y tratamientos de excepción que generan distorsiones, restan neutralidad, equidad y simplicidad, y generan espacios para la evasión y elusión fiscales, derivando en una importante pérdida de recursos fiscales; así como la deducción de la asimetría fiscal (*fojas 213 vuelta a 215 del cuaderno de amparo*).

503. Finalmente, en sus respectivos escritos de agravios, las autoridades ahora recurrentes reiteraron las finalidades señaladas en sus informes justificados.
504. **Derivado de ello**, resulta evidente que, al eliminarse los impuestos mínimos y de control existentes en el sistema de renta, el creador de la norma buscó mantener el nivel de recaudación en aras de allegarse de recursos para invertirlos en el impulso al desarrollo nacional mediante el gasto público; de modo tal que modificó el tope máximo de las deducciones, estableciendo un límite, cuya proporción está estrechamente vinculada con la tasa del abrogado Impuesto Empresarial a Tasa Única; evento que, desde la perspectiva del legislador, no sólo ayuda a recuperar la base gravable del impuesto sobre la renta y abona en la simetría fiscal del sistema en su integridad, sino que también es congruente con la intención de simplificación del marco normativo que rige las contribuciones en el país; otro aspecto medular de la reforma tributaria.
505. Sentado lo anterior, debe reiterarse que desde la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se justificó la restricción que contiene el artículo reclamado, en el hecho de que en el país los ingresos tributarios recaudados son muy bajos en comparación con otros

países con similar nivel de desarrollo, lo que limita la capacidad del Estado para atender las necesidades más urgentes de la población, como son educación, salud, inversión en infraestructura, investigación y desarrollo, seguridad social y seguridad pública.

506. En adición a lo expuesto, se consideró que los ingresos públicos se verían disminuidos por la eliminación de dos contribuciones que gravitaban sobre la renta de los contribuyentes: el impuesto empresarial a tasa única (IETU) y el diverso a los depósitos en efectivo (IDE), los cuales operaban como gravámenes mínimos y de control.
507. Tales circunstancias llevaron a modificar, entre otras cuestiones, el sistema de deducciones de las personas morales para no debilitar la recaudación estatal. Así, para conseguir el objetivo trazado, el legislador estableció un límite máximo a las deducciones, cuya proporción guarda estrecha correspondencia con la tasa del abrogado impuesto empresarial a tasa única, con lo que se recupera la base gravable del impuesto sobre la renta; medida que guarda congruencia teleológica con dicha contribución abrogada, la cual buscaba recuperar la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el Impuesto sobre la Renta.
508. Como puede verse, la decisión legislativa cuestionada busca que no se erosione la base gravable del impuesto sobre la renta mediante la disminución de las erogaciones que representen un ingreso exento para el trabajador, para contar con mayores recursos a fin de atender las necesidades más apremiantes y lograr un desarrollo social más justo e incluyente; lo que se pretende alcanzar, en parte, con la creación del seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores.
509. Partiendo de estas premisas, se puede inferir válidamente que los



recursos públicos no mermarían de no haberse abrogado el Impuesto Empresarial a Tasa Única y, consecuentemente, se habrían conseguido las metas marcadas por el Ejecutivo Federal sin necesidad de establecer las limitantes previstas en los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, el creador de la norma optó por emplear estas medidas, es decir, derogar el Impuesto Empresarial a Tasa Única y restringir las deducciones, porque consideró más importante simplificar el sistema impositivo que recae sobre la renta, ya que al tenerse que llevar diversos registros paralelos por parte de las empresas se aumentaba la complejidad para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, así como para la fiscalización por parte de las autoridades hacendarias.

510. No cabe duda que el legislador ponderó, en cierto modo, mantener el impuesto Empresarial a Tasa Única, pero dimitió de esa postura, considerando más benéfico establecer la limitante cuya regularidad constitucional se reclama, a fin de imprimir simpleza al sistema impositivo que recae sobre la renta.
511. Ciertamente, un objetivo que de manera constante ha perfilado las reformas en materia tributaria es la eliminación del excesivo formalismo fiscal y la complejidad de trámites, así como la simplificación en la cuantificación de las contribuciones, reconociendo que las normas que rigen la materia imponen costos irracionales al contribuyente, disminuyendo la competitividad del aparato productivo, erosionando el bienestar y desalentando el cumplimiento de las obligaciones.
512. En consecuencia, tal como se desprende de los documentos anteriores, el límite a la deducción de las erogaciones efectuadas por el patrón en favor de los trabajadores que se consideren ingresos exentos para éstos,

se establecieron para perseguir principal y primordialmente, las siguientes finalidades:

513. **i) Mejorar la simetría fiscal.** Por los efectos negativos generados por los tratos fiscales asimétricos, en el marco tributario y la recaudación, que se verá aún más afectada por la eliminación de los impuestos mínimos y de control.
514. **ii) Aumentar la recaudación.** A través de la ampliación de la base, se recuperará el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta, se evitará su debilitamiento –que está en riesgo ante la eliminación de los impuestos mínimos y de control- y se destinará a la atención de necesidades de la población, así como el fortalecimiento de la seguridad social.
515. **iii) Combatir la evasión y la elusión fiscal.** Lo anterior, en razón a que los tratamientos de excepción, así como los regímenes preferentes, generan distorsiones en el marco tributario y permiten la evasión y la elusión fiscal.
516. Derivado de lo anteriormente expuesto, resulta importante resaltar que las razones de política fiscal que se prevean para establecer una medida legislativa, como el hecho de que se elimine un tributo y se limite una deducción estructural para preservar el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta, no constituye un parámetro para analizar la constitucionalidad de la regulación que rige este último, sino que es necesario estudiarlos a partir de la razonabilidad de la medida en los términos ya determinados por este Alto Tribunal.
517. Es así, ya que la inexistencia de un impuesto de control que complemente el impuesto sobre la renta, es un elemento ajeno para el análisis de la capacidad contributiva que revelan los causantes de este

último tributo, pues se trata de una situación que depende de la potestad tributaria del Estado, y no de los gastos reales en los que incurre el sujeto pasivo para producir ingresos y medir así su capacidad tributaria.

518. En tales condiciones, los efectos de eliminar un tributo, no justifica la forma en que se deba analizar la proporcionalidad de otro, ya que la capacidad para contribuir al gasto público se debe atender a la naturaleza de cada tributo.
519. A continuación se estudiarán las finalidades perseguidas por el legislador para determinar si la finalidad perseguida descansa sobre la base de un criterio objetivo, y además resultan medidas razonables.
520. **Mejorar la simetría fiscal.**
521. Se advierte de manera clara que el legislador buscó limitar la reducción de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador, hasta en un porcentaje que guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única, abrogado, y del impuesto sobre la renta empresarial, con la finalidad particular de eliminar los efectos perjudiciales que para la recaudación generaría la asimetría prevaleciente, ante la abrogación de los impuestos mínimos y de control del impuesto sobre la renta, restableciendo, pues, la asimetría, lo que, a su vez, serviría para recuperar la base gravable del impuesto sobre la renta.
522. Se consideró que para mejorar la arquitectura del Impuesto sobre la Renta, era necesario restablecer el principio de política tributaria conocido como simetría fiscal, el cual se cumple cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien

recibe el pago y, por ende, se viola cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien los recibe como ingreso.

523. La simetría fiscal, se señala, protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, al evitar la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso.
524. En general, la adopción de esta política fiscal expresamente se justifica por el legislador ante un contexto nacional en el que las necesidades del gasto sobrepasan la recaudación; en el que el ingreso tributario representa un porcentaje relativamente menor del producto interno bruto que lo ubica en los últimos lugares entre los países miembros de la OCDE, e incluso por debajo de países de América Latina con similar nivel de desarrollo, y en el que, en consecuencia, la capacidad del Estado se encuentra limitada para atender las necesidades más urgentes de la población, sin recursos suficientes para desarrollar programas públicos en áreas prioritarias como educación, salud, inversión en infraestructura, investigación y desarrollo, seguridad social y seguridad pública, lo que, se señala, impacta negativamente en el bienestar de la población y en la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía.
525. Ante ello, se advierte que los objetivos primordiales de la iniciativa fueron fortalecer los ingresos públicos y simplificar el sistema tributario. Por un lado, para lograr la simplificación fiscal se eliminó tanto el impuesto empresarial a tasa única, como el impuesto a los depósitos en efectivo, dado que se estimó que la interacción de los componentes del “sistema renta” (ISR, IETU e IDE) representa un alto grado de complejidad tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, que se traduce en un

elevado costo de cumplimiento y de control. Para simplificar el diseño y estructura del Impuesto sobre la Renta, y, a su vez, contribuir a recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base, ante la eliminación de los impuestos mínimos y de control, se estimó conveniente modificar su estructura, recuperando en su diseño el principio de simetría fiscal, lo que, en el caso que interesa, conllevó a eliminar la posibilidad de que el empleador efectúe la deducción total de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, cuando no se encuentren gravados a nivel del trabajador.

526. Como se advierte de la exposición de motivos, una de las razones que consideró el Poder Ejecutivo, e hizo suyas el Legislador, consistió en corregir la asimetría, que se daba, al exentar del pago del impuesto a algunos de los ingresos que recibía el trabajador de parte de su patrón.
527. En efecto, el hecho de que el patrón pudiera deducir los diversos pagos que efectuaba en favor de sus trabajadores, pero que éstos no estuvieran sujetos al pago de impuestos, ocasionaba una pérdida en los ingresos tributarios del fisco.
528. Si bien es cierto lo anterior, sin embargo, ello se generaba en atención a una política fiscal del legislador, que tuvo su origen en favorecer a los trabajadores mediante la exención de determinados conceptos.
529. De conformidad con la exposición de motivos del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos ochenta (hoy artículo 93, de la ley), la exención de ciertos ingresos se debió a razones de justicia distributiva del ingreso, de seguridad social, de promoción de vivienda popular, entre otras: “... Finalmente, se señalan los ingresos por los que no se debe pagar el impuesto, los cuales atienden a razones de justicia distributiva del ingreso, de seguridad social, de reciprocidad con Estados

*extranjeros, de promoción de la vivienda popular, de apoyo a actividades prioritarias en el aspecto alimentario y financiero, entre otras”.*

530. Asimismo, se aprecia de los procesos legislativos, a partir de los cuales se fueron reformando las diversas fracciones que componen el artículo 77 de conceptos exentos para personas físicas, que el legislador fiscal fue constante en su intención de permitir la exención de ingresos a modo de brindar apoyo a una clase social; así, consideró que a partir de la exención de determinados ingresos se premiaba el esfuerzo, se fomentaba el ahorro, se aprovechaban las indemnizaciones, entre otros.
531. En este sentido, se advierte que el hecho de que el legislador haya optado por establecer un régimen de apoyo a los trabajadores, se encuentra circunscrito dentro del ejercicio de su propia potestad tributaria; pues el legislador, atendiendo a razones de índole extrafiscal, decidió conceder un beneficio fiscal y exentar del pago del impuesto sobre la renta a ciertos ingresos, percibidos por los trabajadores.
532. Lo anterior significa que el establecimiento de dicha exención, si bien genera una asimetría fiscal por sí misma, lo cierto es que se estableció por voluntad del legislador al haber considerado (como se desprende de los procesos legislativos) que resultaba aún más relevante proteger a la clase trabajadora que dejar de percibir los ingresos tributarios correspondientes a los conceptos exentos.
533. Al respecto, en primer lugar debe destacarse que este Alto Tribunal ya se ha pronunciado en relación con el principio de simetría fiscal en el sentido de que es un principio de política tributaria que, establece un parámetro de vinculación entre contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su

contraparte que realiza el pago –que genera ese ingreso–, debe corresponderle una deducción.

534. A pesar de lo anterior, ha sostenido que aun cuando es útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
535. La anterior consideración ha quedado plasmada en la tesis P.LXXVII/2010, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página sesenta y siete, tomo XXXIII, correspondiente al mes de enero de dos mil once, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro y texto siguientes:

*“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no*

*necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal”.*

536. En consecuencia, a pesar de que el legislador se encuentra constreñido al reconocimiento de las deducciones de que se trata, se aprecia que la simetría fiscal **sí** constituye un postulado objetivo que tiende a justificar el establecimiento de límites cuantitativos a la deducción de gastos estructurales indirectos, los cuales se encuentran vinculados con la capacidad contributiva de los causantes.
537. La afirmación anterior se corrobora además, si se considera que **la medida es razonable**, pues con la intención de corregir la asimetría fiscal que el propio legislador creó, no se afecta la capacidad contributiva del sujeto que no manifestó la riqueza gravable, pues se trata de establecer un mecanismo que impida que un robo esté exento para una parte (trabajador) y que a su vez se permita la deducción por otra parte (patrón), aspecto que da justificación a la simetría fiscal pretendida por el legislador.
538. Es decir, en la relación que se da entre el patrón que efectúa el pago, y el trabajador que lo recibe, la riqueza se manifiesta en éste último, lo que normalmente le llevaría a acumular el ingreso y causar un impuesto sobre éste; sin embargo, en términos de la configuración prevista por el legislador, al exentarse el ingreso del trabajador se genera, por voluntad del legislador, la simetría fiscal busca no que el patrón pague el tributo por esa parte que está exenta, sino que el mismo no la deduzca, esto es, que no se le de dos beneficios fiscales a un mismo rubro.



539. Por las razones expuestas con anterioridad, este Alto Tribunal concluye que la corrección de la simetría fiscal **sí** es un fin objetivo que justifique el límite a una deducción estructural indirecta.
540. **ii. Aumentar la recaudación.**
541. En el caso concreto, la finalidad que pretende alcanzar el legislador (aumento en la recaudación) encuentra su fundamento constitucional en la propia facultad de recaudar, esto es, en el artículo 73, fracción VII, constitucional, facultad que, tal como se expuso, se encuentra limitada por el principio de proporcionalidad tributaria.
542. En consecuencia, **sí** es jurídicamente viable que el legislador pretenda que su facultad impositiva sobrepase los límites impuestos por la propia Constitución apoyando su decisión en su propia facultad (pues como se expresó al principio del presente considerando la potestad tributaria normativa encuentra su límite en la capacidad contributiva de las personas y el respeto a los principios de justicia tributaria).
543. Así, el aumento a la recaudación puede constituir uno de los fundamentos para la constitucionalidad de la norma, pues está encaminado al ejercicio de la propia potestad de la autoridad; ya que lo que pretende el legislador es regular el sistema tributario de manera tal que incremente la obtención de los recursos públicos.
544. En efecto, no existe impedimento constitucional para que el legislador configure el tributo de manera tal que aumente la recaudación (por ejemplo aumentando las tasas), siempre y cuando lo realice respetando el marco constitucional que rige su actuación, pues de lo contrario, el ejercicio de su facultad impositiva podría en cualquier caso y bajo cualquier circunstancia, justificar la afectación a los principios tributarios

bajo el argumento de que la recaudación constituye un fin objetivo para el establecimiento de la medida.

545. En conclusión, este Alto Tribunal advierte que el fin consistente en incrementar la recaudación **sí** puede considerarse como una finalidad objetiva que permita la afectación de erogaciones que trascienden a la aproximación de la capacidad contributiva de los causantes.

546. **iii. Combatir la evasión y elusión de impuestos.**

547. Como se mencionó al inicio del presente estudio la aplicación de los principios tributarios exige como primera condición que se cumpla con el principio de generalidad, ya que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en la que todos los sujetos que puedan contribuir lo hagan en proporción a su riqueza.

548. Dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación prevea las reglas necesarias para combatir las prácticas fiscales nocivas que por sus características merman a la recaudación y con ello al gasto público.

549. En este contexto, la finalidad perseguida por la reforma al texto legal en estudio se considera, plenamente objetiva, pues se pretende que todos los sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación –en este caso aquellos patrones que tengan trabajadores a su cargo– cumplan con su obligación de pagar el impuesto sobre la renta, sin mermar la base gravable.

550. **En consecuencia**, como se ha expresado con anterioridad, este Tribunal deberá verificar que la medida empleada por el legislador resulta razonable, sin que para ello –toda vez que se trata de

erogaciones estructurales indirectas- se deba justificar la idoneidad de la medida y la proporcionalidad en estricto sentido.

551. En principio debe reiterarse las conclusiones a las que arribó este Tribunal al categorizar las erogaciones de que se trata como “estructurales indirectas”. Tal circunstancia cobra relevancia en la medida en que como se mencionó anteriormente, si bien no se puede soslayar que coadyuvan a la generación de ingresos, lo cierto es que el resultado es hasta cierto grado indeterminado; por lo que la vinculación entre la generación del gasto y el ingreso es de carácter indirecto.
552. El aspecto negativo de la anterior consideración, permite apreciar que dada la vinculación indirecta, que no resulta de carácter necesario o indispensable, permite generar un “abuso del derecho” o bien, el diseño de prácticas elusivas que en determinado momento pierdan de vista su finalidad última (que es el beneficio del trabajador) para configurarse como instrumentos óptimos para la erosión de la base gravable en perjuicio de los propios gobernados.
553. Así, debe partirse en principio del diseño elegido por el legislador en ejercicio de su amplia libertad de configuración legislativa al establecer la norma tributaria:
554. a) El reconocimiento de la deducción se da (lo que por sí cumple con la exigencia mínima tratándose de deducciones estructurales indirectas).
555. b) Se persigue una finalidad objetiva (combate a prácticas elusivas).
556. Además, la limitante no se establece de manera tal que nulifique la eficacia del reconocimiento de la erogación (es decir, notoriamente gravosa o imposible de alcanzar).

557. De lo expuesto, se obtiene que la medida legislativa instrumentada por el legislador resulta admisible conforme al marco constitucional, en tanto que el fin que persigue se inscribe dentro de las previsiones de la Constitución Federal, ya que permite al Estado allegarse de recursos necesarios para satisfacer el presupuesto, como se autoriza en el artículo 73, fracción VII, constitucional; además de que también se busca contar con ingresos suficientes para financiar proyectos de gran importancia nacional como son el seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores, así como la promoción del ahorro, creados para beneficiar a grupos en situación de vulnerabilidad en aras de garantizar plenamente los derechos sociales reconocidos tanto en el artículo 123 de la Constitución Federal como en diversos instrumentos internacionales, así como mantener y acrecentar los niveles de bienestar de la población en general, reduciendo desigualdades por la vía de un gasto social dirigido con mayor precisión a las necesidades de la población que padece los mayores rezagos.
558. De igual modo, la restricción impuesta es idónea para conseguir el fin marcado, toda vez que al permitirse la deducción parcial de los gastos en que incurran las personas morales, no se aminora la base gravable desmedidamente y, así, cuando se aplique la tasa impositiva, las prestaciones patrimoniales a favor del Estado resultarán más elevadas, cuenta habida que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, sin que sea indispensable un máximo de justificación para demostrar cuál de todos los medios existentes cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), aunado al hecho de que la restricción es acorde con la mecánica del impuesto en el que se permite restar de los ingresos

acumulables, las deducciones autorizadas; máxime que éstas constituyen un parámetro objetivo conocido en su entidad por el creador de la norma y, por ende, es útil para alcanzar el fin que perseguido.

559. En relación con el tipo de análisis que debe realizarse a las normas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en la jurisprudencia número 1a./J. 84/2006, visible en la página veintinueve, tomo XXIV, correspondiente al mes de noviembre de dos mil seis, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).”, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de*

*sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias”.*

560. Asimismo, debe decirse que la decisión legislativa que se revisa es proporcional, en tanto que sólo restringe de manera parcial el derecho de los contribuyentes a deducir los gastos estrictamente indispensables para la generación de los ingresos, toda vez que se le permite deducir una parte de las erogaciones que realice por concepto de pagos que representen un ingreso exento para el trabajador o bien de aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, lo que conlleva a que la afectación ocasionada resulte adecuada, sin tornar ruinoso o exorbitante el tributo, o sea, confiscatorio al determinarse su base impositiva; máxime que las exenciones establecidas en favor de los trabajadores tienen también límites respecto a su cuantía, por lo que la restricción reclamada no es total, pues la parte que está sujeta a imposición para el empleado podrá disminuirse completamente, aunado a que la base de tributación puede aminorarse con las demás deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien con el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, mitigando con ello la carga impositiva de acuerdo con la capacidad contributiva propia.

561. Derivado de ello, debe decirse que bien, **no obstante los anteriores elementos se consideran suficientes para evaluar la razonabilidad de la medida**, a juicio de este Alto Tribunal **existen elementos adicionales que coadyuvan a sostener su carácter eminentemente proporcional**, al evaluarse de manera armónica con el sistema fiscal en su conjunto.
562. Así, no puede pasar desapercibido que antes de la reforma que ahora se impugna, la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que la utilidad gravable, objeto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se determinaba considerando conceptos distintos a los que forman parte de la base del impuesto sobre la renta, entre los cuales destacaban: ajuste anual por inflación acumulable o deducible, deducción de inversiones lineal e inmediata, utilidades o pérdidas cambiarias, entre otros; inclusive no se disminuía la propia PTU pagada en ejercicios anteriores.
563. A partir del uno enero de dos mil catorce, se introdujeron importantes modificaciones al cálculo de la utilidad gravable para efectos de determinar la participación de las utilidades de las empresas, pues, de manera general se utiliza la misma base que para efectos del impuesto sobre la renta, con algunas excepciones, entre otras, la contemplada en el artículo 9 de la norma vigente, el cual establece:

*“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo*

*123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

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

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

*Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley”.*

564. El cálculo anterior, se ejemplificaría con base en la regla I.3.8.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil catorce, y la regla 3.9.9 de la diversa Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, que establecen que los contribuyentes que hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece tuvieron pérdidas derivadas de la fluctuación de moneda extranjera, y hayan optado por deducirlas por partes iguales en cuatro ejercicios fiscales a partir de aquél en que se sufrió la pérdida, y que aún tengan algún monto pendiente de deducir, podrán continuar aplicando la deducción del monto de las pérdidas pendiente de deducir hasta agotarlo. Al igual que en la deducción inmediata, se reconoce también un derecho adquirido para los contribuyentes que no hubieran deducido las pérdidas cambiarias en el ejercicio en que se sufrieron. El resultado que nos arroja es el siguiente:



Totalidad de ingresos – [Deducciones autorizadas + PTU]

=

Utilidad fiscal

-

Pérdidas fiscales pendientes de aplicar

=

Resultado fiscal [**Base para ISR**]

Luego

En términos de los dos últimos párrafos del artículo 9 de ISR

+ PTU (no se debe disminuir)

+ Pérdidas fiscales pendientes de aplicar (tampoco se debe disminuir)

=

Utilidad recalculada (para efectos de PTU)

-

Previsión social no deducible (sin considerar fondos de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad) [Aquí también se pueden restar otros conceptos como las pérdidas cambiarias de ejercicios anteriores pero son excepcionales]

=

Base gravable de la PTU

x

Tasa aplicable [10%]

=

PTU a cargo en el ejercicio

+PTU no pagada en ejercicios anteriores

=

PTU por pagar en el ejercicio

565. De lo anterior se desprende que las prestaciones exentas que representen ingresos para los trabajadores pueden deducirse al cien por ciento para efectos de determinar la utilidad gravable objeto de la PTU. En otras palabras, el **remanente** que no pudo ser deducible para la base del impuesto sobre la renta con fundamento en el artículo 28, fracción XXX, puede **disminuirse** de los ingresos para el cálculo de la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

566. En consecuencia, el legislador **sí otorgó un efecto fiscal** inclusive respecto del remanente que no se considera no deducible para el cálculo

de la base del impuesto sobre la renta, por lo que se previó no generar un doble efecto en perjuicio del patrón, al tratarse de ingresos que los trabajadores ya recibieron de manera exenta.

567. No pasa desapercibido que el supuesto que se evalúa tiene un impacto menor en términos fiscales; sin embargo, si es un elemento que contribuye al reconocimiento de la capacidad contributiva de la quejosa, ya que tal disminución se verá reflejada en la utilidad fiscal, que a su vez tendrá como resultado la aminoración de la base, y al final, en el pago del Impuesto sobre la Renta.
568. **En consecuencia**, al resultar fundados los agravios de las autoridades recurrentes, **relacionados con el principio de proporcionalidad**, con fundamento en el artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo en vigor, **se procede a estudiar los conceptos de violación que omitió el Juez de Distrito** (equidad tributaria, legalidad tributaria y seguridad jurídica) en atención a la concesión decretada con base en el principio de proporcionalidad tributaria.
569. **Equidad tributaria e igualdad jurídica.**
570. En el primer y segundo conceptos de violación, la quejosa sostiene que las disposiciones reclamadas violan el principio de equidad tributaria contenido en los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por las siguientes razones:
- La limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, provoca un **trato diferenciado injustificado** entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, pues dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, tendrán montos deducibles diferentes, en la medida en que uno de ellos

efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje, lo cual llevará a que el primero tenga un monto deducible menor que el segundo, a pesar de haber efectuado idénticas erogaciones a favor de sus trabajadores (primer concepto de violación).

- Las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto inciden en la determinación de la base del impuesto, violan el principio de **equidad tributaria**, porque generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas, ya que personas que pueden tener el mismo nivel de ingresos, pueden tener capacidades contributivas distintas entre sí, en la medida en que unas realicen mayores erogaciones y otras las realicen en menor cantidad y, sin embargo, de cualquier forma todas ellas no podrán deducirlas porque la ley lo prohíbe. Así, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales (segundo concepto de violación).

571. Para abordar el análisis de esas cuestiones, en primer término resulta necesario precisar –tal y como este Alto Tribunal ha reiterado en diversas ocasiones–, que el **principio de equidad tributaria** se refiere al derecho que tienen todos los gobernados a recibir el mismo trato que le es otorgado a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, sin implicar que todos los sujetos lleguen a encontrarse en condiciones de absoluta igualdad en todo momento, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.

572. Tal conclusión encuentra sustento en la jurisprudencia plenaria P./J. 41/97, emitida por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página cuarenta y tres, tomo V, correspondiente al

mes de junio de mil novecientos noventa y siete, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“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”.*

573. El Tribunal Pleno ha destacado que los poderes públicos deben considerar un mismo trato entre particulares que se encuentren en la misma situación, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Asimismo, que los contribuyentes de un mismo impuesto, que se ubiquen en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica.

574. En otras palabras, la equidad tributaria existe tanto al otorgar un trato igual o semejante a situaciones análogas como el diferenciar el trato ante situaciones diferentes, por lo que no toda desigualdad de trato por la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable.
575. Al respecto sirven de apoyo la tesis de jurisprudencia P./J. 42/97, también emitida por el Pleno de este Alto Tribunal, consultable en la página treinta y seis, tomo V, correspondiente al mes de junio de mil novecientos noventa y siete; así como la diversa P./J. 24/2000, sustentada también por ese propio órgano jurisdiccional, visible en la página treinta y cinco, tomo XI, correspondiente al mes de marzo de dos mil; ambas de la Novena Época del Semanario Judicial y su Gaceta, de rubros y textos siguientes respectivamente:

*“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”.*

*“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”.*

576. De conformidad con lo anterior, resultan **inoperantes** los planteamientos de inequidad formulados por la quejosa por virtud de los cuales pretende demostrar el trato desigual a partir de las erogaciones que realicen los contribuyentes (mayores erogaciones que resulten deducibles contra otras que las realicen en menor cantidad).

577. La sociedad mercantil pretende acreditar la violación al principio de equidad tributaria por la supuesta desigualdad de trato que la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga dependiendo de si un contribuyente realiza más o menos erogaciones de aquéllas que son consideradas como deducibles; o bien, dependiendo de si algunas sobrepasan o no los límites contemplados.
578. De lo anterior se desprende que la quejosa realiza una comparación entre dos operaciones fácticas atendiendo a los montos erogados por los contribuyentes, lo cual a su juicio vulnera el principio de equidad tributaria, pues, mientras se permite la deducción de algunas operaciones, a otras no o no totalmente; esto es, hace derivar la violación de las condiciones específicas de cada contribuyente derivadas de las decisiones que tome en su planeación financiera.
579. Es criterio del Tribunal Pleno que los planteamientos por virtud de los cuales se prevea un trato diferenciado entre las distintas erogaciones que realiza un contribuyente, en función de que algunas sean deducibles y otras no, deben ser declarados inoperantes en virtud de que el trato inequitativo se funda en una distinción entre los gastos (conceptos) efectuados por un mismo sujeto, en tanto que, de conformidad con el principio de equidad tributaria deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes (sujetos), y no entre los ingresos o erogaciones que los mismos efectúan.
580. El criterio anterior, ha sido sustentado por este Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 80/2010, visible en la página doscientos veinticuatro, tomo XXXII, correspondiente al mes de agosto de dos mil diez, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro y texto siguientes:

*“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en una misma hipótesis de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, en atención a los alcances de ese principio, son inoperantes los planteamientos de inconstitucionalidad consistentes en que los artículos 5, fracción I, párrafo segundo, y Quinto y Sexto Transitorios, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevén un trato inequitativo entre distintas erogaciones que podrían considerarse necesarias e indispensables para realizar las actividades gravadas (salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones derivadas de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las que sobrevengan por el término de aquélla, así como inversiones, inventarios o adquisición de terrenos), en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo que se plantea se funda en una distinción entre los gastos (conceptos) efectuados por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes (sujetos), y no entre los ingresos o erogaciones de uno solo. Esto es, no puede analizarse si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye un trato discriminatorio que deba ser excluido del ordenamiento jurídico en lo que concierne al quejoso, en la medida en que*



*no existen razones que conduzcan a evidenciar que la posibilidad o no de deducir determinados gastos tenga como consecuencia provocar un trato diferenciado injustificado entre los sujetos del tributo”.*

581. Así, la desigualdad que protege el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes del tributo (al sujeto) frente a la ley, y no a los ingresos, gastos, o demás conceptos que éstos decidan o no efectuar de conformidad con la planeación fiscal y financiera que cada uno de ellos estime conducente.
582. Por lo antes expuesto, resulta impreciso como lo señala la empresa quejosa que exista una diferencia de trato entre dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, pues tendrán montos deducibles diferentes, en la medida en que uno de ellos efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje.
583. En tales condiciones, la quejosa evidencia el error en el que incurre al plantear argumentos a través de los cuales considera la violación a la garantía de equidad tributaria comparando el hecho fáctico de realizar o no, más o menos erogaciones deducibles; aduciendo que por virtud de ellas, se recibe un trato diferenciado; sin reparar en que los gastos efectuados o su ejercicio no son objeto de tutela del principio de equidad tributaria, por lo que su situación no puede ser confrontada en términos del referido principio.
584. Así, dicho planteamiento no resulta apto para demostrar una violación al principio de equidad tributaria toda vez que frente al texto específico de la norma reclamada, no se contrasta a sujetos que pudieran ubicarse en

distintas situaciones, sino que estando en el mismo supuesto jurídico efectúan gastos disímiles.

585. En otras palabras, la empresa no explica las razones que conducen a evidenciar que la imposibilidad de deducir determinados gastos tenga como consecuencia de la propia ley, la existencia de un trato inequitativo entre ella y algún otro contribuyente, por lo que a juicio de este Tribunal Pleno resultan **inoperantes** los argumento planteado.

586. **Principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica.**

587. Por su parte, en el tercer concepto de violación, la quejosa sostiene que las disposiciones reclamadas violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica contenidos en los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por las siguientes razones:

- Los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, **porque tienen graves problemas en la definición de elementos esenciales de la contribución**, a la vez que, dadas sus carencias, se ha tenido que recurrir a disposiciones de inferior categoría como lo son: el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa y el Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, ambos publicados en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; la Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan y la Resolución Miscelánea Fiscal, estas dos últimas para dos mil catorce, publicadas el treinta de enero de dos mil trece; las cuales, no son más que una confirmación de que se violan los principios mencionados.

- Asimismo, en tanto los preceptos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **excluyen la deducción de erogaciones a las cuales tienen derecho los contribuyentes**, también se transgreden los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**.

588. El que la recepción de una cantidad se considere para un trabajador como un ingreso exento, ninguna relación guarda con la situación fiscal de quien paga esa cantidad. Por tanto, los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violan los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, porque **introducen ese elemento ajeno a la capacidad contributiva** de las personas morales que realizan el pago respectivo. En tal sentido, se hace depender la deducibilidad (limitada) de la erogación, de una circunstancia externa al contribuyente, lo cual redundaría en la incorrecta definición de la base del impuesto.
589. Para dar respuesta a los planteamientos previamente sintetizados, resulta necesario tomar en cuenta cuáles son los alcances del principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.
590. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que dicho principio implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otra, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas

tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

591. El principio constitucional aludido no solamente establece que para la validez constitucional de un tributo es requisito que éste se prevea en la ley; de manera específica, exige que sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), estén consignados de manera expresa en aquélla para evitar que la fijación del tributo quede a expensas de una eventual arbitrariedad de las autoridades exactoras, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto; para evitar el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular; y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.
592. Así, conforme al principio constitucional señalado, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de la contribución para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad hacendaria y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación de contribuir al gasto público.
593. De manera específica, la base gravable como elemento esencial del tributo, por el papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de la obligación tributaria en general, debe cumplir con las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, esto es, debe regularse en una ley en sentido formal y material expedida por el Congreso de la Unión. Sin embargo, de acuerdo con los criterios sustentados por este Alto Tribunal, es posible que la ley encomiende a la autoridad fiscal o a alguna otra de carácter administrativo, la fijación de uno o más componentes de la base

imponible (reserva de ley relativa); pero, de ser así, la propia disposición legal debe establecer los parámetros, lineamientos y/o principios que delimitarán el margen de actuación de dichas autoridades, con la finalidad de proporcionar certeza jurídica a los contribuyentes en torno a la determinación y cumplimiento de su obligación tributaria.

594. En otras palabras, esta Suprema Corte ha reconocido que, si bien es cierto que la determinación de la base gravable de un impuesto está reservada a la ley, también lo es que, a su vez, ésta puede dejar ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica de suyo violación al principio de legalidad tributaria, porque tales aspectos (complejos, especializados o técnicos), pueden regularse en disposiciones de menor jerarquía, para lo cual bastará que en las leyes aplicables se prevean los márgenes o lineamientos que aquélla debe seguir, con tal precisión que, atendiendo al fenómeno a cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.
595. Dicho criterio se reflejó en la jurisprudencia número 2a./J. 111/2000, emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página cincuenta y nueve, tomo XII, correspondiente al mes de diciembre de dos mil, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

*“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la*

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

596. En esos términos, esta Suprema Corte ha determinado que se cumple el principio de legalidad tributaria cuando la ley regula los elementos de la contribución, sin que la remisión que haga a normas de rango inferior para la determinación de ciertos componentes necesarios para la cuantificación del tributo, signifique una transgresión al principio de reserva de ley, pues es aceptable desde el punto de vista constitucional que se permita a la autoridad administrativa intervenir en la concreción de aspectos vinculados con la base gravable, siempre que la ley establezca los métodos, reglas generales o parámetros dentro de los cuales puede actuar dicha autoridad exactora.

597. En ese contexto, conviene de nueva cuenta, reiterar el contenido del **artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce**, el cual dispone:

*“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*(...).*

*XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior”.*

598. El dispositivo previamente transcrito, contiene una regla de no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. Asimismo, señala que el factor de referencia será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.
599. Lo anterior se traduce en que, por regla general, no serán deducibles las erogaciones mencionadas en un 53% con motivo de la aplicación del factor de 0.53, de manera que el restante 47% puede ser deducible.
600. Por excepción, las erogaciones aludidas no serán deducibles sólo en un 47% debido a la aplicación del factor de 0.47, si en el ejercicio de que se trate las prestaciones respectivas no disminuyen en relación con las otorgadas en el inmediato anterior. De ahí que si se cumple con la condición mencionada, los contribuyentes (patrones) podrán deducir en

el ejercicio el 53% de las erogaciones señaladas y no sólo del 47% (al no aplicar el factor de 0.53 de la regla general), por lo que podrán deducir un 6% adicional.

601. Lo anterior, permite observar que el artículo 28, fracción XXX, contiene una norma vinculada a la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta y, en la medida en que establece los componentes necesarios para cuantificar el hecho imponible en el aspecto específico a que se refiere, este Tribunal Pleno advierte que dicho precepto no resulta violatorio del principio de legalidad tributaria (reserva de ley) que, a su vez, resguarda la seguridad jurídica de los contribuyentes.
602. Es así, porque a partir de una regla general de no deducibilidad de las prestaciones otorgadas por el causante a los trabajadores y que para éstos signifiquen ingresos exentos, se dispone la aplicación del factor de 0.53 para obtener un monto no deducible equivalente al 53%, lo cual significa que el restante 47% podrá deducirse.
603. Asimismo, en tanto el dispositivo legal reclamado prevé la posibilidad de que el monto no deducible sea menor y, por tanto, se pueda deducir uno mayor, prevé que en lugar del factor de 0.53, se aplique el de 0.47, en tanto en el ejercicio de que se trate, no disminuyan las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, en relación con las que se les concedieron en el ejercicio inmediato anterior.
604. Lo anterior pone de manifiesto que, en cualquiera de esos supuestos, la norma reclamada establece los parámetros o márgenes vinculados a la determinación de la base gravable del tributo, por lo que tal circunstancia resulta suficiente para considerar que se cumplen las exigencias de los principios constitucionales mencionados de acuerdo con los criterios que



sobre el particular ha definido este Alto Tribunal, pues en un texto formal y materialmente legislativo se prevén los componentes básicos que han de incidir en el citado elemento esencial del impuesto.

605. Ahora, el hecho de que el artículo 28, fracción XXX, reclamado, no establezca cómo es que los contribuyentes determinarán si, en efecto, hubo una disminución o no en la magnitud de las prestaciones señaladas, para que se encuentren en aptitud de definir si aplicarán el factor de 0.53 o el de 0.47, no conlleva una transgresión a los derechos fundamentales que se aducen violados, porque en esa norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse, a fin de determinar el monto de erogaciones no deducible y correlativamente el que será deducible.
606. Esto es, en la medida en que a través de una disposición con rango de ley se prevé que para determinar el monto no deducible de las erogaciones a que se refiere el precepto, se aplicará el factor de 0.53 (regla general), o bien, el de 0.47 en lugar de aquél (por excepción), y en este último supuesto a condición de que en el ejercicio fiscal de que se trate no disminuyan las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos sean un ingreso exento en relación con las que se les hubiesen otorgado en el ejercicio inmediato anterior, se advierte que fue el propio legislador democrático quien definió las directrices a partir de las cuales se podría determinar si se aplica uno u otro factor, aunque no hubiese instaurado propiamente un procedimiento para tales efectos.
607. Al respecto, no debe perderse de vista que el artículo 28, fracción XXX, impugnado, regula un aspecto vinculado a la determinación de la base gravable del impuesto, respecto del cual, opera una reserva de ley en sentido relativo (en oposición a reserva de ley absoluta).

608. Por tanto, es suficiente que en dicho precepto se establecieran los principios básicos del procedimiento que deberán seguir los contribuyentes para determinar los montos no deducibles y los que por exclusión sí lo serán en materia de pagos efectuados a los trabajadores y que para éstos sean ingresos exentos, para considerar que dicha norma cumple con los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica.
609. En torno a tal cuestión, la quejosa argumenta precisamente la “necesidad de recurrir a legislación secundaria para su implementación”. Al respecto, se observa que es importante precisar que debido a la necesidad de hacer operativa la norma contenida en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y 3, fracción XXII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el Jefe de dicho órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expidió la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece, en cuya regla I.3.3.1.16, incluyó el procedimiento de referencia.
610. La disposición administrativa mencionada, señala:

*“I.3.3.1.16. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:*

*I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos*

*exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.*

**II.** *Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.*

**III.** *Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.*

*Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:*

- 1. Sueldos y salarios.*
- 2. Rayas y jornales.*
- 3. Gratificaciones y aguinaldo.*
- 4. Indemnizaciones.*
- 5. Prima de vacaciones.*
- 6. Prima dominical.*
- 7. Premios por puntualidad o asistencia.*
- 8. Participación de los trabajadores en las utilidades.*
- 9. Seguro de vida.*
- 10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.*
- 11. Previsión social.*
- 12. Seguro de gastos médicos.*
- 13. Fondo y cajas de ahorro.*
- 14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.*
- 15. Ayuda de transporte.*
- 16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.*
- 17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.*
- 18. Prima de antigüedad (aportaciones).*
- 19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.*
- 20. Subsidios por incapacidad.*
- 21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.*
- 22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.*

- 23. *Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.*
- 24. *Intereses subsidiados en créditos al personal.*
- 25. *Horas extras.*
- 26. *Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.*
- 27. *Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón”.*

611. Como se ve, la **regla I.3.3.1.16** desarrolla el mecanismo que podrán aplicar los contribuyentes (patrones) para determinar si en el ejercicio de que se trate disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, a fin de conocer –en términos del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta–, si el monto no deducible de dichas erogaciones será del 53% y el restante 47% podrá deducirse, o bien, si el monto no deducible será del 47% y el 53% restante podrá deducirse.
612. Conforme al procedimiento contenido en dicha regla, deben obtenerse dos cocientes, uno relativo al ejercicio de que se trate y otro al inmediato anterior, los cuales reflejan la proporción en que los contribuyentes otorgan prestaciones a sus trabajadores que para éstos son ingresos exentos, en relación con el total de remuneraciones que aquéllos pagan en cada ejercicio a favor de estos últimos.
613. Una vez obtenidos los cocientes mencionados, se hace una comparación entre ambos: si el cociente relativo al ejercicio de que se trate es menor al del inmediato anterior, se entenderá que existió una disminución en las prestaciones que los contribuyentes pagan a sus trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, de manera que no podrá deducirse el 53% de dichos pagos, siendo deducible sólo el 47% restante.
614. Lo anterior significa, por inferencia, que si el cociente relativo al ejercicio de que se trate es igual o mayor al del inmediato anterior, se entenderá

que no hubo una disminución en las prestaciones aludidas, de manera que el monto no deducible será del 47% de los pagos efectuados a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, siendo deducible el restante 53%.

615. Pues bien, tomando en consideración que la regla I.3.3.1.16 reclamada, fue emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria en ejercicio de las facultades y competencias que la normatividad respectiva le confiere y en atención a la necesidad de proveer un instrumento operativo conforme a lo dispuesto en el artículo 28, fracción XXX, reclamado, este Tribunal Pleno considera que dicha disposición administrativa no transgrede el principio de **legalidad tributaria** ni, por ende, el derecho a la **seguridad jurídica** de los contribuyentes.
616. Lo anterior es así, porque siguiendo los parámetros contenidos en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la regla miscelánea no hace más que precisar la forma en que los contribuyentes podrán determinar si en el ejercicio fiscal de que se trate, las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos signifiquen ingresos exentos, disminuyeron en relación con las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior, a fin de saber si en términos de ese precepto legal, el monto no deducible de los pagos correspondientes será del 53%, o bien, del 47% (por la aplicación del factor de 0.53 o el de 0.47, según el caso).
617. En tal sentido, la regla miscelánea recoge puntualmente los componentes definidos a nivel de ley, esto es, una proporción del 53% no deducible (que es lo mismo que el factor de 0.53), así como la condición a que se sujeta la aplicación de dicho porcentaje (que disminuyan las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos), y sólo establece un método acorde con dichos

parámetros, necesario para saber en qué casos disminuyen (o no) esas prestaciones.

618. Así, resulta patente que habiéndose definido en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, las bases sobre las que deberá diseñarse el procedimiento mediante el cual, los contribuyentes podrán determinar si las prestaciones de que se trata disminuyeron respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior, la autoridad administrativa solamente proveyó de una técnica específica (comparación de cocientes) para verificar si disminuyen o no tales prestaciones y, en caso de que así suceda, resulte como no deducible un 53 % de los pagos correspondientes (o bien, en caso contrario, se obtenga como no deducible un 47%), a fin de concretar las proporciones que en términos de aquel precepto legal serán no deducibles y correlativamente deducibles.
619. Tal proceder no le está vedado a la autoridad administrativa emisora de la regla miscelánea impugnada en términos del principio de reserva de ley (relativa), porque no crea o define dicho procedimiento bajo su laxo criterio sin estar legitimada para ello. Por el contrario, se observa que tan sólo actuó dentro de sus facultades al establecer una técnica específica para verificar si disminuyen o no las prestaciones de que se trata, respetando los principios básicos que estableció el legislador en el diseño del procedimiento señalado.
620. Bajo esa óptica, se corrobora que las disposiciones impugnadas no contravienen el principio de reserva de ley (relativa) ni provocan inseguridad jurídica, porque en una ley en sentido formal y material (artículo 28, fracción XXX), se establecen los componentes que inciden en la determinación de la base gravable, así como los principios que regirán el procedimiento para definir el factor aplicable; mientras que en

una norma administrativa (regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce), sólo se desarrolla a nivel técnico-operativo un procedimiento específico cuyas bases se encuentran delineadas en la ley, sin regular por sí, la base del impuesto o los componentes que tienen incidencia en ella.

621. De acuerdo con lo anterior, **no asiste la razón a la quejosa** en cuanto sostiene que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, viola los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, porque contrariamente a lo que sostiene, en dicho precepto legal se establecen con toda precisión y claridad los componentes que inciden en la determinación de la base gravable (necesarios para cuantificar, en un aspecto específico, el hecho imponible), esto es, el factor de 0.53 que como regla general deberá aplicarse para calcular la cantidad que no será deducible por concepto de pagos realizados por el contribuyente a sus trabajadores y para éstos sean ingresos exentos, así como el factor de 0.47 que por excepción podrá aplicarse en lugar del de 0.53 para obtener dicho monto no deducible, bajo la condición de que las prestaciones de referencia no disminuyan en el ejercicio de que se trate en relación con las otorgadas en el inmediato anterior, lo cual pone de manifiesto que en un acto formal y materialmente legislativo se prevé –en esa medida– dicho elemento esencial del tributo en acatamiento a los principios constitucionales mencionados, con independencia de que en el precepto legal examinado no se contenga, como tal, un procedimiento para determinar cuál de los dos factores a que alude resultará aplicable, porque en todo caso sienta las bases para definirlo.
622. Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e infundados los restantes conceptos de violación**, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de amparo,

lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

623. **NOVENO.** Procede ahora a estudiar la constitucionalidad del artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensión o jubilación del personal, complementarias a las que establece la Ley el Seguro Social**), respecto del cual también el Juez de Distrito concedió la protección constitucional.
624. Contra esa parte de la sentencia impugnada, las autoridades recurrentes argumenta que la valoración efectuada por el Juez de Distrito sobre el carácter de indispensabilidad para generar el ingreso de las erogaciones de que se trata. En específico, la Delegada del Presidente de la República en su agravio décimo sexto señaló que se analizó incorrectamente el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues pasó por alto la naturaleza complementaria de las aportaciones cuya deducción limita.
625. Es decir, el artículo declarado inconstitucional contempla la deducción de aportaciones complementarias a las establecidas en la Ley del Seguro Social, lo que indica que no son obligatorias y que el patrón decide otorgarlas voluntariamente a sus trabajadores, aunado a que no son indispensables para la generación del ingreso.
626. Dichos planteamientos **son fundados.**



627. En efecto, el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, establece:

*“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

*...*

*X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilación del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47, al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.*

*...”*

628. Del artículo antes transcrito se advierte que se permite a los contribuyentes efectuar a título de deducciones, entre otras, las siguientes:

1. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de las reservas para fondos de pensiones o jubilación del personal, **complementarias a las que establece la Ley el Seguro Social**; y,

2. Las aportaciones efectuadas en relación con las primas de antigüedad constituidas en los términos de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

629. Ahora bien, el aludido precepto sujetó a un tope las referidas deducciones, pues al respecto estableció:

a) Su monto no excederá, **en ningún caso**, a la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.47, al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate.

b) Cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trata y no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, el factor será de 0.53.

630. El supuesto jurídico de la norma refiere, al igual que en el tema precedente, a que el contribuyente efectuó pagos en favor de sus trabajadores respecto del cual se establece un límite a su deducibilidad; en este caso, a las aportaciones complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la ley reclamada.
631. Así, debe quedar patente, en principio, que el artículo reclamado **permite** las deducciones ahí referidas, y **sólo** las limita en un porcentaje determinado.
632. Ahora bien, respecto a la obligación del patrón de otorgar una prima de antigüedad al trabajador, el artículo 162 de La Ley Federal del Trabajo establece que los trabajadores tendrán derecho a una prima de antigüedad que se pagará al momento de separación, siempre que hubiesen cumplido quince años de servicio.
633. En cuanto a las obligaciones del patrón de otorgar pensiones y jubilaciones, es necesario precisar que en términos de la Ley del Seguro Social, la pensión es otorgada por incapacidad, invalidez, cesantía en edad avanzada y vejez, así como a los beneficiarios de las pensiones, a los que les otorgará pensión por viudez, orfandad o ascendencia.

634. Al respecto, el artículo 123, apartado A, fracción XIV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los empresarios serán los responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo que los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen.
635. Asimismo, la fracción XXIX de dicho apartado y precepto constitucional, prevé que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y que ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.
636. Así, de la Constitución Federal **se puede desprender que son responsabilidad de los patrones, los accidentes y las enfermedades profesionales de los trabajadores que fueron originados con motivo del desempeño laboral o en ejercicio de la profesión o actividad que ejecutan y que el trabajador puede ser protegido en dichas situaciones con los seguros comprendidos en la seguridad social.**
637. Al respecto, la Ley Federal del Trabajo, en el título noveno, relativo a los riesgos de trabajo, define enfermedades y accidentes de trabajo, precisa que es obligación del patrón la seguridad e higiene, así como la prevención de los riesgos de trabajo. Asimismo, hace referencia a la incapacidad del trabajador, a las causas de ésta, así como a las

indemnizaciones que se le deben pagar, como deben ser determinadas y cubiertas, así como las prestaciones que comprenden y los beneficiarios.

638. Para efectos de proteger a los trabajadores de la incapacidad originada por los riesgos de trabajo, como son los accidentes y las enfermedades laborales, la Ley del Seguro Social regula el seguro de riesgos de trabajo. Asimismo, existe el seguro de invalidez y vida para proteger a los trabajadores de la situación en la que se encuentran por no poder acceder a un trabajo de cierta remuneración, en virtud de una enfermedad no laboral, y para efectos de la cesantía en edad avanzada y vejez, la Ley del Seguro Social regula el seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
639. En esos términos, es posible concluir que el patrón es responsable de las enfermedades y los accidentes laborales de sus trabajadores, y en caso de que se actualice algún suceso, el patrón está obligado a entregar una pensión al trabajador en función de la consecuencia del suceso, como puede ser invalidez, incapacidad o la muerte. Asimismo, el patrón está obligado a contribuir para el otorgamiento de otras pensiones para el trabajador, como cesantía en edad avanzada y vejez.
640. **El patrón puede cubrir dichas obligaciones a través del aseguramiento del trabajador, pagando una cuota al Instituto Mexicano del Seguro Social, que es el obligado a prestar los servicios y otorgar los beneficios necesarios a los trabajadores, para lo cual, debe constituir diversas reservas técnicas.**
641. Así, en términos de la Ley de Seguro Social, los patrones están obligados a enterar al Instituto Mexicano del Seguro Social, el importe de las cuotas obrero patronales, en la parte que les corresponde. Las cuotas y aportaciones serán determinadas en relación con el ramo de

cada seguro y corresponden a un porcentaje del salario base de cotización del trabajador.

642. En el caso de los seguros de riesgos de trabajo y el seguro de invalidez, las cuotas patronales, así como las que están obligados a cubrir los trabajadores, los demás sujetos obligados y el Estado, son el financiamiento de las prestaciones, de los gastos administrativos, así como de la constitución de las reservas técnicas, tal como lo prevé el artículo 146 de la Ley del Seguro Social, respecto del seguro de invalidez y vida.
643. Dichos medios de financiamiento serán recibidos en su totalidad por las reservas técnicas, con el objeto de hacer frente al pago de prestaciones, gastos administrativos y para la constitución de las otras reservas del seguro y cobertura que correspondan.
644. Además de dicha reserva operativa, que se debe constituir para cada uno de los seguros y coberturas, el Instituto debe constituir reservas de operación para contingencias y financiamiento, financieras y actuariales y una reserva general financiera y actuarial, con el objeto de garantizar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones que contrajo respecto de ciertos seguros, como otorgar beneficios y prestar servicios. Dichas reservas serán constituidas para cumplir las obligaciones relativas a los seguros de riesgos de trabajo e invalidez y vida, entre otros.
645. Con la constitución de las reservas referidas, el Instituto garantiza el cumplimiento de las obligaciones que asumió respecto de cada seguro y por el que los patrones pagan la cuota en la parte que les corresponde. Dichas reservas no son constituidas respecto del seguro de retiro,

cesantía en edad avanzada y vejez porque las cuotas patronales son depositadas en la subcuenta individual de cada trabajador.

646. Lo anterior es así, pues el artículo 167 de la Ley del Seguro Social prevé que las cuotas patronales, así como la aportación estatal son recibidas por el Instituto Mexicano de Seguro Social y son depositadas en las respectivas subcuentas de la cuenta individual de cada trabajador, en los términos previstos en la Ley para la Coordinación de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, en términos del artículo.
647. Asimismo, el último párrafo del artículo 168 de la misma ley, establece que las cuotas y aportaciones, al destinarse al otorgamiento de pensiones y demás beneficios establecidos en la ley, se entenderán destinadas al gasto público en materia de seguridad social.
648. **Ahora, los patrones pueden crear reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, o jubilaciones del personal, de forma complementaria, sujetándose a las normas y disposiciones generales aplicables.**
649. Al respecto, el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé determinadas reglas sobre la creación, cálculo e inversión de las reservas complementarias. En términos de dicho artículo, las reservas complementarias deberán crearse y calcularse en los términos y requisitos que fije el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y repartirse uniformemente en diez ejercicios.
650. Asimismo, la fracción V del artículo 29 referido, prevé que no serán deducibles las aportaciones, cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas conforme al plan de pensiones o jubilaciones.

651. Ahora, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 59, prevé determinados requisitos para la creación y el cálculo de las reservas para fondos, los casos en que se ve incrementada y disminuida, así como un límite a las aportaciones patronales a dichas reservas, previendo que el contribuyente solo puede realizar aportaciones hasta el 12.5% del salario anual por trabajador, que declaró el contribuyente para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
652. Al respecto, el mismo artículo 59 del reglamento prevé que las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, serán deducibles por un monto que no deberá exceder del 10% anual del valor del pasivo en el ejercicio de que se trate, correspondiente a dichos servicios.
653. Por tanto, si bien las aportaciones a las reservas complementarias son erogaciones realizadas por el patrón con el fin de asegurar recursos para cumplir con las obligaciones relativas a las enfermedades y accidentes profesionales, invalidez, vida y a la cesantía en edad avanzada y vejez, su constitución resulta **complementaria** a lo exigido por la Ley del Seguro Social, siendo el Instituto el obligado a constituir las reservas con las cuotas pagadas por los patrones y otros sujetos obligados.
654. Ahora bien, como ha quedado expuesto, debe precisarse que los montos que se erogan por concepto de seguridad social a los que se refiere el artículo 25, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta **son distintos** a los gastos que se efectúan por concepto de previsión social de carácter exento a los que refiere el diverso artículo 28, fracción XXX del mismo ordenamiento.
655. En primer lugar, no se trata de gastos que necesaria e inevitablemente deben realizarse conforme a lo dispuesto por la propia ley ni representan, en sí mismos, la disposición de una parte del patrimonio del

contribuyente, al ser una erogación voluntaria, que puede realizarse o no, según la decisión del patrón, sin que la determinación de no realizarlas, obstaculice el desarrollo de actividades y ponga en riesgo la obtención de ingresos; es decir no **son estructurales (directas)**.

656. Pero en el presente caso, los conceptos de seguros complementarios y primas de antigüedad no son aspectos que se relacionen ni si quiera de manera indirecta con la generación del ingreso, pues si bien previenen necesidades de carácter contingente y futuro, lo cierto es que no tienen el efecto de incrementar la productividad de los trabajadores, y como tal el ingreso; es decir, tampoco pueden ser consideradas como **estructurales indirectas**.
657. De ahí que los presentes gastos deben ser considerados como **no estructurales** y, por tanto con el carácter de beneficios para efectos fiscales, pues si bien el legislador busca incentivar una determinada conducta, lo cierto es que su establecimiento no guarda una relación de carácter directo ni indirecto con la capacidad contributiva de los causantes.
658. En conclusión, la deducción de los pagos que realiza el patrón en montos adicionales a los que exige la ley son **beneficios** otorgados hasta el límite que el legislador considere como idóneo para cumplir con la política fiscal que persigue en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, toda vez que no está desconociendo una erogación directamente relacionada con la obtención de ingresos, pues, no estamos ante una erogación estructural (ya sea esta directa o indirecta).
659. **En consecuencia**, al resultar fundados los agravios de las autoridades recurrentes, **relacionados con el principio de proporcionalidad**, con fundamento en el artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo en vigor,



**se procede a estudiar el concepto de violación que omitió el Juez de Distrito** (equidad tributaria) en atención a la concesión decretada con base en el principio de proporcionalidad tributaria.

660. En su segundo concepto de violación, la quejosa sostiene en esencia lo siguiente:

- Las normas reclamadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto inciden en la determinación de la base del impuesto, violan el principio de **equidad tributaria**, porque generan un trato igualitario entre personas que se encuentran en situaciones distintas, ya que personas que pueden tener el mismo nivel de ingresos, pueden tener capacidades contributivas distintas entre sí, en la medida en que unas realicen mayores erogaciones y otras las realicen en menor cantidad y, sin embargo, de cualquier forma todas ellas no podrán deducirlas porque la ley lo prohíbe. Así, al no atender a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, las normas reclamadas resultan ser inequitativas, porque personas en distinta situación, son tratadas como iguales (segundo concepto de violación).

661. En relación con dicho argumento, conviene precisar que, de conformidad con lo desarrollado hasta ahora, el otorgamiento de una deducción hasta determinada cuantía de gastos no estructurales de seguridad social como los que nos ocupa, no implica un ajuste a la estructura, al diseño o al monto del impuesto sobre la renta de conformidad con la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo; sino la acción unilateral del Estado en el diseño de su política fiscal que tiene por objeto conferir o generar una posición preferencial, por lo que la norma impugnada no tiene que juzgarse conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y en ese sentido declararse **inoperante** por la vía de la **equidad tributaria**.

662. No obstante lo anterior, aun cuando subsistiera el estudio sobre la base del derecho humano a la igualdad, la quejosa hace depender la comparación del **trato desigual**, de la misma forma que con el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta de circunstancias particulares y fácticas de la operatividad de la norma, por lo que en suma, resultaría igualmente **inoperante**.
663. Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e inoperante el diverso concepto de violación**, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.
664. **DÉCIMO.** En relación con los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (**no deducción de cuotas de seguridad social enteradas por el patrón y pagadas por el trabajador con el salario de éste**), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional, al considerar que limitar la deducibilidad de las erogaciones que realice el patrón por concepto de cuotas de seguridad social a cargo de sus trabajadores es irracional y desproporcional en tanto que con dicha medida se busca restablecer la simetría fiscal, que es más bien un principio de política fiscal y no un derecho fundamental.
665. Al respecto, los Delegados de las autoridades responsables, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, formularon en síntesis los siguientes agravios:

- El A quo no justificó de manera adecuada que las erogaciones que realiza la parte quejosa por concepto de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, que en principio le corresponde pagar al trabajador, sean erogaciones estrictamente indispensables para la actividad de la sociedad, por lo cual deben ser deducibles al 100%, siendo en la especie que, al tratarse de aportaciones de seguridad social, la parte que corresponde pagar al trabajador, si el patrón la absorbe, no es un gasto estrictamente indispensable atendiendo a la naturaleza de dichas aportaciones de seguridad social.

- En efecto, las cuotas pagadas por el patrón pero que son a cargo de sus trabajadores son aportaciones de seguridad social que tienen el carácter de contribuciones. Es decir, los trabajadores se encuentran obligados a pagarlas por mandato del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- En la medida en que las aportaciones de seguridad social que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social corresponden por mandato legal tanto al patrón como al trabajador, dichas cuotas representan un gasto estrictamente indispensable para el patrón, única y exclusivamente, en la parte que le corresponde pagar por ley.

- Del análisis que se haga de las obligaciones de patrones ante el Seguro Social no se advierte que los patrones, conforme a la ley, estén obligados al pago de las cuotas a cargo de los trabajadores, motivo por el cual no se puede afirmar que dicha erogación sea una deducción estructural de la base de los patrones, pues no es un gasto estrictamente indispensable que deban hacer, ya que a quienes realmente les corresponde hacerlas es a los trabajadores en la parte proporcional que les corresponde y no así el 100% a éstos.

- Lo anterior se desprende de la simple lectura que se realice a los artículos 25, fracción VI, 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los artículos 2 del Código Fiscal de la Federación y 5-A, fracción XV, de la Ley del Seguro Social, sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación.
- En tal sentido, los artículos 25, fracción IV, y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no impiden la deducción de un gasto estrictamente indispensable para el funcionamiento de la empresa sino que los patrones disminuyan la base del impuesto con una obligación que no le concierne, como lo es el pagar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social de sus trabajadores en la parte que a éstos les corresponde cubrir.
- Si el patrón determina absorber las cuotas que en principio le corresponde pagar al trabajador este concepto ya no tiene el carácter de estrictamente indispensable, toda vez que no está dentro de las obligaciones del patrón, sino que corresponde cubrirlas por ley al trabajador.
- La sentencia de manera ilegal ubica las cuotas obreras en la parte que debe ser cubierta por los trabajadores, en la fracción XXX del artículo 28, lo cual a todas luces es ilegal, toda vez que las aportaciones de seguridad social o cuota obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, a cargo del trabajador y de los patrones tiene una naturaleza distinta de los conceptos señalados en el citado precepto.
- El A quo sostiene que no es válido sostener que el principio contable de simetría fiscal sea suficiente para determinar la constitucionalidad de los supuestos jurídicos reclamados por la parte quejosa, pasando por alto que la reforma aludida no se fundamenta en el

principio de simetría fiscal, sino que éste sólo es el principio orientador de la política tributaria que se plantea en el país.

- En efecto, como se puede corroborar de la exposición de motivos de la reformas que nos ocupa no es dicho principio constitucional el fundamento de la misma, en virtud de que existen fines fiscales y extra-fiscales que la justifican.

- De tal manera que es válido que el fin fiscal (medio tributario) de la medida legislativa en cuestión pueda tener adicionalmente otro, de índole extra-fiscal (fines delimitados en la política económica estatal-producto de la actividad recaudatoria y financiera), que llevará a que los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apunten siempre hacia objetivos extrafiscales y, en ese sentido, la recaudación en sí no constituye un fin, sino un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales.

- El A quo llegó a la errónea conclusión de que la medida (limitante de la deducción) resultaba desproporcional y, por lo tanto, la norma reclamada resultaba inconstitucional por oponerse al tercer criterio de test de proporcionalidad, a pesar, de que dicha determinación lo hizo tomando en cuenta aspectos relativos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, lo cual, sin lugar a duda se relaciona con la naturaleza de la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional y no con el tercer criterio del Test de proporcionalidad.

- Así, el A quo, al realizar el test de proporcionalidad, confunde el principio de proporcionalidad, con la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria; no obstante que a diferencia de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria el tercer criterio de

proporcionalidad que conforma el test resulta ser un instrumento metodológico e interpretativo que se implementa en la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales a fin de verificar arbitrariedades o excesos en el diseño de estas.

- En todo caso, la sentencia es ilegal toda vez que el A quo declaró inconstitucionales los artículos 25, fracciones VI, y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta bajo los mismos elementos de análisis que utilizó para el artículo 28, fracción XXX, de la misma Ley, no obstante que los motivos de su existencia son completamente diferentes.

- En efecto, tampoco es cierto que la no deducibilidad de las cuotas pagadas por el patrón, pero que son a cargo de sus trabajadores, se sustente en la finalidad de ampliar la base tributaria del impuesto y corregir un problema de asimetría, pues ello responde a que dichas cuotas son aportaciones de seguridad social que tienen el carácter de contribuciones y se trata de impedir que los patrones disminuyan la base del impuesto con una obligación que no le concierne, como lo es el pagar las cuotas al IMSS de sus trabajadores en la parte que a éstos les corresponde cubrir.

666. Los anteriores agravios son **fundados**.

667. Para sustentar esta conclusión, en primer lugar, debe hacerse referencia al marco que rige el pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, a cargo de los trabajadores.

668. Así, se tiene que de conformidad con el artículo 5 A, fracción XV, de la Ley del Seguro Social, por cuotas obrero patronales o, simplemente,

cuotas, se entiende las *aportaciones de seguridad social* establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados.

669. Las cuotas que corresponde cubrir a los trabajadores deben ser retenidas por el patrón al efectuar el pago de los salarios, **con excepción de que el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo**, pues en estos casos el patrón deberá pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores.
670. Dichas cuotas son destinadas al financiamiento de las prestaciones derivadas de los diversos seguros que prevé dicha Ley; las que tienen la naturaleza de contribuciones, de conformidad con el artículo 2, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que establece:

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

*...*

*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”.*

671. Para ilustrar los diversos seguros que se financian mediante cuotas obreras, debe anotarse que, en términos del artículo 107, de la Ley del Seguro Social, las prestaciones en dinero del seguro de enfermedades y maternidad se financiarán con una cuota del 1% (uno por ciento) sobre el salario base de cotización, de la cual el 75% (setenta y cinco por ciento) les corresponde a los patrones, el 25% (veinticinco por ciento) a los trabajadores y el 5% (cinco por ciento) al Gobierno Federal restante.
672. Por otra parte, conforme al artículo 147 de la Ley del Seguro Social, para el seguro de invalidez y vida, a los patrones y a los trabajadores les

corresponde cubrir 1.75% (uno punto setenta y cinco por ciento) y el 0.625% (cero punto seiscientos veinticinco por ciento) sobre el salario base de cotización, respectivamente.

673. En relación con el seguro de cesantía en edad avanzada y vejez, de acuerdo al artículo 168 de la Ley del Seguro Social, a los patrones y a los trabajadores les corresponde cubrir las cuotas del 3.150% (tres punto ciento cincuenta por ciento) y 1.125% (uno punto ciento veinticinco por ciento) sobre el salario base de cotización, respectivamente; mientras que en este mismo ramo la contribución del Estado será igual al 7.143% (siete punto ciento cuarenta y tres por ciento) del total de las cuotas patronales de estos ramos.
674. Para efectos de este análisis, de especial relevancia resulta destacar que, en su artículo 36, la Ley del Seguro Social **impone a los patrones pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo.**
675. Ahora bien, a fin de dejar más clara la materia del presente análisis de constitucionalidad, resulta oportuno reseñar la evolución normativa de la deducibilidad de las cuotas de seguridad social a cargo del trabajador pagadas por los patrones.
676. De este modo, se observa que las leyes del Impuesto sobre la Renta del treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro (artículos 27, fracción I, y 49, fracción IX) y la diversa del treinta de diciembre de mil novecientos ochenta (artículos 25, fracción I, y 77, fracción IX), establecían la posibilidad de deducir las cuotas obreras pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social **correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas**, mientras que, por otro lado, se exentaba a las personas



físicas del pago del impuesto por la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

677. Más adelante, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el uno de enero de dos mil dos, en su artículo 29, fracción VIII, 32 fracción I, y 109, fracción IX, amplió el beneficio a los patrones para deducir este tipo de gastos, pues se consideraron deducibles, sin distinción del monto del salario, las cuotas de seguridad social pagadas por los patrones, incluso cuando éstas fueran a cargo de los trabajadores, sin menoscabo de que también se reconociera como ingreso exento la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
678. En efecto, en el artículo 29, fracción VIII, del referido ordenamiento se precisó que los contribuyentes podrían deducir ***“las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores”*** y en su artículo 109, fracción IX, se dispuso que no se pagará el impuesto sobre la renta por ***“la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones”***.
679. Finalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el once de diciembre de dos mil trece (aquí reclamada), **sólo autoriza la deducibilidad de las aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones**, por lo que ya no son deducibles las pagadas por el patrón que corresponden a los trabajadores, como se aprecia en sus artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, los que disponen:

*“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

...

*VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo”.*

*“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo”.*

680. Así, del primero de los artículos transcritos, se advierte que **los contribuyentes podrán efectuar a título de deducciones, entre otras, las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo**; además, en correlación con ello, el segundo de dichos preceptos establece **que no serán deducibles**, entre otros, los pagos por Impuesto sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, **excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.**
681. De donde se desprende que dichos artículos son normas complementarias y vinculadas entre sí, en la medida que únicamente le permiten deducir al contribuyente las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
682. Además, en el artículo 93, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamada, reitera la exención de la cuota de seguridad social a cargo de los trabajadores pagada por los patrones:

*“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*

*...*

*XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones”.*

683. En la exposición de motivos de esta Ley se advierte que la autorización al patrón para deducir los pagos de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los trabajadores fue eliminada para seguir el principio de simetría fiscal y **no erosionar la base del tributo**, en tanto que, por otro lado, ese beneficio se consideraba un ingreso exento para el trabajador.
684. Incluso, se establece que lo anterior tiene por objeto acabar con la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones de seguridad social:

*“La Ley del ISR vigente permite la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Asimismo, para efectos del trabajador, se establece que dicho beneficio es un ingreso exento. Este tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso y ser deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal, y erosiona la base del ISR.*

*Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el ISR, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes”.*

685. De esta forma, para determinar si los artículo 25, fracción VI, y 28, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, resulta necesario determinar si el pago de un tributo, como lo es la cuota de seguridad social, a cargo de un tercero (el trabajador) atendiendo a sus características, que son definidas por las condiciones y términos bajo las que dicha erogación es realizada, se debe reconocer como deducción estructural o si su deducción implica sólo un beneficio.
686. Así, debe señalarse que asiste la razón a las autoridades recurrentes en cuanto señalan que **dicho gasto no debe considerarse estructural**, ya que tiene la naturaleza de una contribución cuyo sujeto pasivo es el trabajador y no el patrón.
687. En efecto, tratándose de este tipo de erogaciones, este Alto Tribunal advierte que merecen una consideración diversa a la de las erogaciones cuya deducción puede ser limitada siempre que se atienda a una finalidad objetiva y razonable, en términos del estándar que se ha descrito.
688. De hecho, la obligación de erogar las cuotas de los trabajadores que perciban un salario mayor se atribuye, expresamente por ley, los propios trabajadores; por tanto, la especial manera en que la obligatoriedad de dichos pagos se regula en la ley, al situarse expresamente en la esfera jurídica de los trabajadores, lleva a considerar que si bien estos últimos gastos, al ser por concepto de previsión social, son realizados a favor de aquéllos en retribución a su servicio personal subordinado, no pueden calificarse como gastos estructurales o estructurales indirectos.
689. Por ende, cuando, por el contrario, el gasto de que se trata debe ser erogado por el trabajador por disposición expresa de la ley, aun cuando

el patrón se substituya en su obligación de realizar dicho pago para retribuir al trabajador por su desempeño en concepto de previsión social, debe ser considerado como no estructural, en atención a que el propio legislador descartó su carácter indispensable para el patrón, al haber colocado expresamente su obligatoriedad en un sujeto pasivo diverso.

690. En consecuencia, la deducción de este tipo de gastos debe caer en la categoría de no estructural o de beneficio y, en todo caso, su reconocimiento tendría como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, sin que exista ninguna obligación a cargo del legislador para hacerlo, por lo que su previsión o no previsión esta fuera del alcance del principio de proporcionalidad tributaria.

691. **No se desconoce** que en el artículo 36 de la Ley del Seguro Social establezca:

*“Artículo 36. Corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo”.*

692. Precepto del cual, como se dijo, corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, cuando éstos perciban como cuota diaria **el salario mínimo**.

693. **Sin embargo**, dicha circunstancia no hace que sean inconstitucionales los artículos 25, fracción VI, y 28, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, porque cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo, por disposición del artículo antes transcrito, le corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota; **lo que pone de manifiesto que en este caso, se actualiza el supuesto de los dos primeros artículos,**

**pues la referida cuota será pagada por el patrón y, por tanto, deducible.**

694. En esta medida, el hecho de que el legislador haya considerado como no deducibles las cuotas de seguridad a cargo del trabajador pagadas por los patrones, para restablecer la simetría fiscal, en virtud de que el tratamiento contrario representaba un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón, es una decisión que, además de no contravenir ningún principio constitucional, queda dentro de la absoluta libertad de configuración del legislador.
695. En efecto, bajo la misma lógica de la simetría fiscal, el legislador pudo haber considerado dichos pagos como un ingreso acumulable para el trabajador, y permitir a los patrones deducir totalmente el porcentaje dichas erogaciones.
696. En todo caso, con independencia de qué esquema resulte más o menos oneroso para el patrimonio de los patrones, o más o menos benéfico para los trabajadores, lo cierto es que constituye un juicio de política tributaria que sólo es propio de la facultad de configuración del legislador y no de la competencia jurisdiccional de esta Suprema Corte, contrastar los diversos intereses y las situaciones sociales y económicas reales de las diversas categorías de contribuyentes, en este caso, los trabajadores y los patrones.
697. No pasa desapercibido que anteriormente sí estaba permitido a los patrones la deducción de las cuotas que ahora impugna; no obstante debe reiterarse que al tratarse de deducciones de carácter no estructural, su otorgamiento constituía un beneficio, a fin de incentivar una

determinada conducta relacionada con la protección social de los trabajadores.

698. Finalmente, este Alto Tribunal advierte que la parte quejosa, en el cuarto concepto de violación manifestó, en forma general, que los preceptos reclamados violan el principio de **rectoría económica del Estado**, contenido en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no se cumple con la obligación de alentar y proteger la actividad económica de los particulares; por el contrario, se establecen normas que se traducen en una afectación para el actor económico, cuando éste debe recibir un estímulo por su inversión y por favorecer la generación de empleos.
699. Tal planteamiento **es inoperante**, en la medida que la peticionaria del amparo no pone de manifiesto la forma en cómo, según su apreciación, se trastoca el referido precepto constitucional, limitándose a realizar diversas manifestaciones subjetivas, relativas a cómo debe establecerse una cuestión de política fiscal; aspecto que, como ha quedado de manifiesto, incumbe al legislador.
700. Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes en infundados los planteamientos de un diverso concepto de violación en la demanda de amparo, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en los artículos 25, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.
701. **DÉCIMO PRIMERO.** En relación con el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de

dos mil catorce (**prohibición de otorgar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido**), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional.

702. La Delegada del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos formula en sus agravios vigésimo primero a vigésimo tercero diversos argumentos tendientes a combatir la concesión del Juez de Distrito, los cuales consisten en esencia en los siguientes: **(a)** no se podrían concretar los efectos ante una posible concesión de amparo **(b)** el Juez de Distrito aplicó indebidamente diversas jurisprudencias de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, **(c)** las normas fiscales y disposiciones que regulan la cuantificación y presentación de la información financiera permiten reconocer los efectos de la inflación.
703. **a.** En el **vigésimo primer agravio**, señala que la sentencia recurrida es contraria al artículo 77, fracción I, de la Ley de Amparo, ya que el Juez de Distrito concedió el amparo a la quejosa contra el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce, para efectos de que no se le aplique dicho precepto y se le permita dar efectos fiscales a la revaluación del costo de lo vendido, lo que desde su perspectiva resulta incorrecto, porque dicha resolución no podría restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada, pues para poder lograrlo será necesario esperar hasta dos mil quince, cuando la quejosa presente la declaración fiscal del ejercicio dos mil catorce.
704. **b.** En su **vigésimo segundo agravio**, argumenta que en el caso no resultan aplicables las jurisprudencias 1a./J. 126/2007 y 1a./J. 127/2007, en las que se apoyó el Juez de Distrito para otorgar la protección constitucional; sustentadas por la Primera Sala de este Alto Tribunal, de rubros:



- “RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005).” y ,
- “RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO. (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005)”.

705. Lo anterior, porque no obstante que el precepto tildado de inconstitucional, es similar al artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta —abrogada—, del que emanaron dichos criterios, el precepto reclamado es un nuevo acto legislativo que no ha sido analizado y por ende, no puede ser declarado inconstitucional, máxime que la realidad económica actual es distinta a la que prevalecía en aquel momento.

706. c. En su **vigésimo tercer agravio** afirma que la sentencia recurrida es incorrecta, ya que el artículo impugnado no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido no se traduce en una pérdida del valor del dinero con el que se adquirieron los bienes, ya que las normas fiscales y disposiciones que regulan la cuantificación y presentación de la información financiera establecen diversos procedimientos para reconocer los efectos de la inflación.

707. Por ejemplo, cuando la depreciación forma parte de la deducción, o en los casos en que se actualizan diversas partidas e ingresos del estado

de resultados, conforme al Boletín B-10 de las Normas de Información Financiera, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incrementan la utilidad fiscal pero no se consideran ingresos para efectos tributarios.

708. Precisa que existen ingresos y deducciones fiscales, e ingresos y deducciones contables, pero que no necesariamente los primeros se reconocen desde el punto de vista contable y a la inversa; y en el caso concreto, la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido es una deducción a la que no debe reconocerse efectos fiscales, porque rompería con la armonía existente entre las normas tributarias y las disposiciones que regulan la presentación de información financiera.
709. Lo anterior, pues de conformidad con el citado Boletín B-10, las sociedades mercantiles deberán reconocer los efectos de la inflación cuando ésta sea igual o mayor al veintiséis por ciento acumulada en tres ejercicios, esto es, un ocho por ciento anual, lo que evidencia que el reconocimiento de los efectos inflacionarios en la revaluación de los inventarios o del costo de ventas, solo se contempla durante ejercicios con determinados niveles de inflación, pero no debe tener efectos fiscales como deducción autorizada.
710. Adicionalmente, la recurrente sostiene que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce sí permite reconocer a los contribuyentes un costo de lo vendido congruente con su verdadera capacidad contributiva, puesto que pueden elegir alguno de los métodos previstos en el artículo 41 del ordenamiento en cita, o alguno de los valores a los que refiere el artículo 42, que resulte acorde con su actividad empresarial, y aplicarlo por un periodo mínimo de cinco ejercicios fiscales, al término del cual podrán cambiar. Y que el sistema normativo permite reconocer los efectos de la inflación, ya que al final del

ejercicio los contribuyentes pueden determinar un ajuste anual por inflación, por lo que se salvaguarda el principio de proporcionalidad tributaria.

711. Los anteriores argumentos **son infundados**.
712. El concepto de costo de lo vendido, en términos generales, comprende el reconocimiento de los costos de producción o adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajena y que le generan ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo en el que incurre la persona moral por la prestación de servicios respectivos.
713. A fin de resolver sobre la constitucionalidad de la norma de conformidad con los agravios que la autoridad desarrolla en contra de la concesión del Juez de Distrito, es necesario precisar la mecánica y funcionamiento de la deducción del “costo de lo vendido” de conformidad con las disposiciones aplicables contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, las cuales establecen lo siguiente:

*“Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

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

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres*

*meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal. (...)*”.

*“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

*(...)*

*II. El costo de lo vendido”.*

*“Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.*

*Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:*

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

*b) Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.*

*Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo de este artículo, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:*

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

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

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

*d) La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.*

*Cuando los conceptos a que se refieren los incisos del párrafo anterior guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.*

*Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo,*

así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 27, fracción XIV de esta Ley.

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

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

“Artículo 40. Los contribuyentes que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.”

“Artículo 41. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

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

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

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

*Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XIV del artículo 76 de esta Ley.*

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

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

*“Artículo 42. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:*

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

*II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.*

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

*Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 179 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 180 de la misma.*

*Los contribuyentes que hubieran optado por presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la*

*Federación, o hayan estado obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del citado Código, deberán informar en el dictamen o en la declaración informativa, según se trate, el costo de las mercancías que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de los demás contribuyentes deberán informarlo en la declaración del ejercicio.”*

*“Artículo 43. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 41 de esta Ley.”*

*“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

*(...)*

*IV. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.*

*(...)*

*XIV. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.*

*Los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 41 de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación”.*

714. Como ya se ha expuesto en considerandos precedentes, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el resultado fiscal, entre otras cosas, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley, en el entendido de que éstas constituyen un componente o elemento de la base gravable del tributo (*artículo 9*); por su parte, se prevé que uno de los conceptos deducibles que se considera para determinar la base gravable lo es “el costo de lo vendido” (*artículo 25, fracción II*), para lo cual establece una serie de reglas de aplicación.
715. De los artículos antes citados, se observa que las disposiciones que regulan el sistema de deducción denominado “del costo de lo vendido” establecen los siguientes elementos:
- Los sujetos a los que se refiere el sistema (*personas morales*).
  - Los sistemas bajo los cuales los contribuyentes deben determinar el costo de lo vendido (*costero absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados*).
  - La oportunidad para aplicar la deducción respectiva (*en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven por la enajenación de los bienes de que se trate*).
  - Los elementos que deben considerar los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido (*dependiendo de las actividades que realicen*).
  - La metodología que podrá aplicarse para el control y valuación de inventarios (*primeras entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista*).



716. Así, la deducción de mérito se determina considerando los lineamientos siguientes de conformidad con el artículo 39 de la Ley en la materia:

- El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.
- En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de bienes de que se trate.
- **En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.**
- Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios; y sólo se permite la variación cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

717. Dentro de los elementos que debe incluir el costo de lo vendido, el sistema realiza una clasificación atendiendo al tipo de actividades que desarrollan las personas morales del régimen general, esto es, contribuyentes que realizan actividades comerciales o aquéllos que realicen actividades distintas a éstas últimas. En consecuencia, para determinar los elementos que deben incluirse en el costo de ventas fiscal, se debe considerar la actividad que realiza el contribuyente (*artículo 39, párrafos segundo y tercero*):

718. **Costo de ventas en actividades comerciales.** Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y

enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente (*artículo 39, segundo párrafo*):

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

719. **Costo de ventas en actividades distintas a las comerciales.** Los contribuyentes que realicen actividades distintas a las comerciales antes mencionadas, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente (*artículo 39, tercer párrafo*):

- Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

720. Cuando los conceptos guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que

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

721. Además, se señala que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento (*artículo 40*).
722. La Ley también especifica los métodos para la valuación de inventarios, los cuales pueden consistir en cualquiera de las siguientes opciones (*artículo 41*):
- Primeras entradas primeras salidas (PEPS)
  - Costo identificado
  - Costo promedio
  - Detallista
723. Al respecto, se dan lineamientos que deberán observarse al decidir utilizar alguno de los métodos de valuación a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre los que se encuentran los siguientes:
- Método PEPS. Se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria.
  - Método de costo identificado. Con independencia de que las personas morales puedan optar por su utilización, resulta obligatorio para aquéllas que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00 (cincuenta mil pesos 00/m.n.).

- Método detallista. Se deberán valuar los inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio.
- Método de costo promedio. La Ley no especifica lineamientos.

724. De igual forma que con el mecanismo para determinar el costo de lo vendido, se establece que al valuar los inventarios se deberá utilizar la misma metodología durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

725. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, existe la posibilidad de seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que se lleve un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables, y los permitidos por la Ley para efectos fiscales; en el entendido que **la cantidad que se determine no será acumulable o deducible.**

726. Adicionalmente se dispone que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, la Ley permite considerar el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

- *Costo de reposición:* Por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- *Costo de realización:* Precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

- *Costo neto de realización*: El equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

727. De lo hasta aquí expuesto, se advierte que la ley establece elementos mínimos para determinar: el sistema de costo de lo vendido (siempre *costeo absorbente* que puede hacerse sobre la base de *costos históricos* o *determinados*); además de precisar los aspectos que se deben considerar en la integración de dicho costo (*dependiendo de la actividad que realiza el contribuyente*); y los métodos de valuación de inventarios (*PEPS, costo identificado, costo promedio y detallista*).
728. Se debe tener en consideración que la Ley del Impuesto sobre la Renta no describe en qué consiste cada uno de los elementos antes mencionados; es decir, el sistema de *costeo absorbente*, ni las bases para aplicarlo (*costos históricos* o *costos predeterminados*); así como tampoco pormenoriza en los métodos de valuación de inventarios (*PEPS, costo identificado, costo promedio y detallista*) salvo por los aspectos desarrollados en párrafos anteriores.
729. Este Tribunal observa una continua remisión a su Reglamento, por lo que a continuación se señalan los artículos que pudieran ayudar a profundizar en el entendimiento del sistema. Con la precisión de que no pasa desapercibido que en el ejercicio fiscal de dos mil catorce se encontró vigente un reglamento previo con disposiciones reglamentarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece (*en los mismos términos que la norma vigente, a excepción de algunas disposiciones donde se permitía un método adicional de valuación de inventarios denominado últimas*

*entradas primeras salidas –UEPS- contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada).*

730. Si bien durante el ejercicio fiscal de dos mil catorce el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se ajustó a las modificaciones realizadas a la Ley, a efectos de entender –de manera congruente- el funcionamiento del sistema de deducción del costo de lo vendido; se estima conveniente acudir al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el ocho de octubre de dos mil quince, que en la parte que interesa dispone lo siguiente:

### *SECCIÓN III*

#### *Del Costo de lo Vendido*

*“Artículo 77. Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, al consumo propio, podrán deducir el costo de los mismos como gasto o inversión según se trate, **siempre que el monto de dicho gasto o inversión, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con el Título II, Capítulo II, Sección III de la Ley** y además cumplan con los demás requisitos que establece la Ley para su deducción. **El registro contable deberá ser acorde con el tratamiento fiscal.**”*

*“Artículo 78. Para efectos del artículo 39 de la Ley, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos **será el que se determine en términos de los párrafos segundo y tercero de dicho artículo.**”*

*“Artículo 79. Los contribuyentes que, de conformidad con el artículo 39, párrafo primero de la Ley, determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, **conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:***

I. Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas;

II. Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías, y

III. Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio. En el caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.

El cálculo de los costos predeterminados a que se refiere este artículo se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.”

“Artículo 80. Los contribuyentes que realicen, las actividades a que se refiere el artículo 39, párrafos segundo y tercero de la Ley, para determinar el costo de lo vendido deducible **considerarán únicamente las partidas que conforme a lo establecido en dichos párrafos correspondan a cada actividad que desarrollen.**”

“Artículo 81. Para efectos del artículo 27, fracción VIII, en relación con el artículo 39, párrafos segundo y tercero de la Ley, los contribuyentes que adquieran mercancías o reciban servicios de personas físicas o de los contribuyentes a que se refiere el Título II, Capítulos VII y VIII de la Ley, podrán deducir en el ejercicio fiscal de que se trate, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones o servicios en términos de este artículo, aun cuando éstas no hayan sido efectivamente pagadas, conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos y siempre que cumplan los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Para efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes llevarán un registro inicial de compras y servicios por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de las mercancías y servicios recibidos, efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate pendientes de pagar y se disminuirá con el monto de las adquisiciones y servicios efectivamente pagados durante dicho ejercicio. El saldo que se obtenga de este registro al

*cierre del ejercicio de que se trate, se considerará como registro inicial del ejercicio inmediato posterior.*

*El saldo inicial de la cuenta a que se refiere este artículo, se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio fiscal de que se trate y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.”*

*“Artículo 82. Para efectos del artículo 41 de la Ley, los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valuar los mismos, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en dicho artículo, excepto tratándose de las mercancías que se ubiquen en el supuesto del párrafo tercero del artículo citado, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.”*

*“Artículo 83. Para efectos del artículo 41, párrafo segundo de la Ley, los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de servicios, según corresponda, que se dediquen a las ramas de actividad **que mediante reglas de carácter general determine el SAT**, podrán determinar el costo de lo vendido a través de un control de inventarios que permita identificar, por cada tipo de producto o mercancía, las unidades y los precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:*

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

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

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

*El costo de lo vendido será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan conforme a las fracciones I y II de este artículo, la cantidad que corresponda a la fracción III del mismo artículo.*

*Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en la que termine el ejercicio, en términos del artículo 76, fracción IV de la Ley; además de llevar un registro de las*



*adquisiciones efectuadas en el ejercicio, de materias primas, productos semiterminados y terminados, así como aplicar lo dispuesto en este artículo, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.”*

*“Artículo 84. Para efectos del artículo 41, párrafo cuarto de la Ley, los contribuyentes determinarán el margen de utilidad bruta con el que operan en el ejercicio de que se trate, por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público. La diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate, será el margen de utilidad bruta”.*

731. De los artículos anteriores, se advierte con relación al *sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados* lo siguiente:

- Los párrafos segundo y tercero del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (elementos a considerar en la integración del costo de lo vendido atendiendo a la actividad que realiza el contribuyente) son aplicables al sistema de *costeo absorbente sobre la base de costos históricos (artículo 78 del Reglamento)*; y los contribuyentes deberán considerar únicamente las partidas que se autorizan en ellos al determinar el costo de lo vendido (*artículo 80 del Reglamento*).
- Cuando se opte por utilizar la base de *costos predeterminados* (los cuales se determinan desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en que se inicie la producción de nuevas mercancías) se deberá aplicar a cada una de las mercancías que se produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo (*artículo 79 del Reglamento*).

- De existir una diferencia al cierre del ejercicio entre el *costo histórico* y el *predeterminado*, ésta deberá asignarse de manera proporcional tanto al costo de la mercancía enajenada en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio (si la diferencia es menor a 3%, se podrá considerar como ingreso o gasto del ejercicio, según corresponda).

732. Con relación a los métodos de valuación de inventarios, se desarrollan elementos a considerar para el de “primeras entradas primeras salidas” (PEPS), y el diverso “detallista”, en los siguientes términos:

- PEPS. En términos de la Ley, es posible no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual. Para ello, el Reglamento –con los requisitos que ahí se establecen- señala que los contribuyentes que ejerzan esta opción, para determinar el costo de lo vendido deberán disminuir a la suma de las existencias y adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados con las que se cuenta o se hayan efectuado al inicio del ejercicio; la cantidad que corresponda a las existencias al final del ejercicio (*artículo 83 del Reglamento*).
- Detallista. El reglamento señala que los contribuyentes deben determinar el margen de utilidad bruta (diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición) por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público (*artículo 84 del Reglamento*).

733. Adicionalmente, con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio

de Administración Tributaria y 3, fracción XXII de su Reglamento Interior, se emitió la Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil catorce, en la que definió lo siguiente:

### **Sección I.3.3.3. Del costo de lo vendido**

#### ***“Deducción de bienes adquiridos en 2004 e importados temporalmente***

***I.3.3.3.1.*** Los contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2004 hayan adquirido bienes sujetos al régimen de importación temporal, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y que conforme al artículo 31, fracción XV de la Ley del ISR en vigor en dicho año, no los hubieran podido deducir en ese ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el primer párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, podrán no incluir dichas adquisiciones en el inventario base citado. En este caso, estas adquisiciones serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera.

También podrá no incluirse en el inventario base a que se refiere el párrafo anterior, las adquisiciones de bienes que en el ejercicio fiscal de 2004 se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal de conformidad con la Legislación Aduanera, así como de aquéllas que se hubieran mantenido fuera del país en dicho ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el párrafo anterior y el contribuyente no las hubiera podido deducir en el mismo ejercicio, por no haberlas enajenado, retornado al extranjero o retirado del depósito para ser importadas definitivamente, o por no haberlas enajenado o importado en forma definitiva en el caso de las mercancías que se hubieran mantenido fuera del país. Los bienes sujetos al régimen de depósito fiscal serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen, retornen al extranjero o retiren del depósito fiscal para ser importados definitivamente y cuando se trate de adquisiciones de bienes que se hubieran mantenido fuera del país, serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen o importen.

*Las adquisiciones de bienes a que se refiere esta regla serán deducibles siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en la Ley del ISR y no formen parte del costo de lo vendido.*

*Lo dispuesto en la presente regla no es aplicable tratándose de inversiones de activo fijo.*

*LISR 2004 31, DOF 1/12/04 Tercero Transitorio”.*

**“Método detallista para tiendas de autoservicio o departamentales**

**I.3.3.3.2.** *Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con el artículo 41, fracción IV de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 76, fracción XIV del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:*

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

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

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

LISR 41, 76”.

**“Método de valuación de inventarios diversos**

**I.3.3.3.3.** Para los efectos del artículo 41 de la Ley del ISR, los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valuar dichos inventarios, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el mencionado artículo, excepto tratándose de mercancías que se ubiquen en el supuesto del tercer párrafo del precepto citado, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.

LISR 41”.

**“Actividades que pueden determinar el costo de lo vendido de adquisiciones no identificadas a través de control de inventarios**

**I.3.3.3.4.** Para los efectos del artículo 69-H del Reglamento de la Ley del ISR, podrán aplicar la opción prevista en el citado artículo los contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 43 de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés.

LISR 43, RLISR 69-H”.

**“Opción para calcular el coeficiente de utilidad de pagos provisionales**

**I.3.3.3.5.** Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013, para los efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14, fracción I de la misma Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2014, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2013, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal.

Lo anterior será aplicable, siempre que el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior corresponda a los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011, 2012 ó 2013, según corresponda.

Quienes opten por aplicar el procedimiento antes señalado, no deberán incluir el importe del inventario acumulable en los ingresos nominales a que se refiere el artículo 14, tercer párrafo de la citada Ley.

LISR 14, LISR DOF 01/12/04 Tercero Transitorio, DECRETO 11/12/13 Noveno Transitorio”.

### **“Determinación del inventario acumulable para liquidación de sociedades**

**I.3.3.3.6.** Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y hayan ejercido la opción a que se refiere la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004 y hubieran entrado en liquidación a partir del 1 de enero de 2005, para determinar el monto del inventario acumulable correspondiente al ejercicio fiscal que termina anticipadamente, al del ejercicio de liquidación y al de los pagos provisionales mensuales, estarán a lo siguiente:

**I.** Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio fiscal que termina anticipadamente con motivo de la liquidación, acumularán en dichos pagos la doceava parte del inventario acumulable que les corresponda en los términos del último párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004.

En la declaración del ejercicio fiscal a que se refiere el párrafo anterior, acumularán el inventario acumulable del ejercicio fiscal de que se trate determinado en los términos de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, en la proporción que represente el

número de meses que abarque el ejercicio que termina anticipadamente respecto de los doce meses del año de calendario en el que entró en liquidación el contribuyente.

**II.** Para los efectos de los pagos provisionales mensuales correspondientes al primer año de calendario del ejercicio de liquidación a que se refiere el artículo 12 de la Ley del ISR, acumularán en dichos pagos la doceava parte del inventario acumulable que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo de la fracción I de esta regla.

En la declaración que deba presentarse conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del ISR al término del año de calendario en el que entró en liquidación, se acumulará la diferencia que se obtenga de disminuir al inventario acumulable determinado en los términos de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, como si no hubiera entrado en liquidación, el inventario que se haya acumulado en la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de la presente regla.

En las declaraciones que con posterioridad a la señalada en el párrafo anterior se deban presentar al término de cada año de calendario, se acumulará el inventario acumulable que corresponda al año de calendario de que se trate en los términos de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004.

LISR 12, LISR DOF 1/12/04 Tercero Transitorio, DECRETO 11/12/13 Noveno Transitorio”.

**“Utilidad o pérdida fiscal cuando se reduzcan inventarios**

**I.3.3.3.7.** Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y que estén a lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo

*Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004 y determinen un monto acumulable en el ejercicio fiscal en el que reduzcan su inventario de conformidad con el precepto citado, considerarán dicho monto únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate.*

*LISR DOF 1/12/04 Tercero Transitorio, DECRETO 11/12/13 Noveno Transitorio”.*

**“Bienes importados que no se considerarán dentro del costo promedio mensual de inventarios**

**I.3.3.3.8.** *Los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de la fracción XII del Artículo Noveno, de las Disposiciones Transitorias del “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013, en relación con la fracción V, inciso c) del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, no se considerará dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente a que se refiere dicho precepto legal, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal, en los términos de la Ley Aduanera.*

*LISR DOF 1/12/04 Tercero Transitorio, DECRETO 11/12/13 Noveno Transitorio”.*

734. Como se observa, el Sistema de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general desarrolló reglas específicas respecto de bienes adquiridos en dos mil cuatro e importados temporalmente, la utilización del método detallista de valuación de inventarios en tiendas de autoservicio o departamentales (en los mismos términos que el Reglamento), el desarrollo de actividades que pueden determinar el costo de lo vendido de adquisiciones no identificadas a través de control



de inventarios (para contribuyentes que se dedican a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionan servicios de salones de belleza y peluquería); entre otras disposiciones específicas aplicables al control de inventarios.

735. De la interpretación sistemática de los artículos hasta ahora reseñados de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, así como de la Miscelánea Fiscal para el año dos mil catorce, se advierte que el sistema de costo de ventas fiscal (**qué se debe tomar en cuenta para cuantificar lo que cuesta poner la mercancía para su enajenación**) elegido por el legislador lo será indefectiblemente el denominado “**absorbente**”, el cual puede darse sobre la base de dos opciones: costos históricos; o bien predeterminados. Además, de que se prevé la opción de distintos métodos de valuación de inventarios (**cuánto cuesta la mercancía al momento de la venta**). Aspectos todos que funcionan de manera interrelacionada en el tema que nos ocupa.
736. Si bien, en las disposiciones generales antes mencionadas, ya se exhiben lineamientos mínimos para el entendimiento del desarrollo del sistema de “deducción del costo de lo vendido”, en particular, los elementos que deben tomarse en consideración o que pueden integrarse al costo a efectos de determinar la deducción aplicable (dentro de los cuales no se hace mención expresa al efecto inflacionario, sino que al contrario, se proscribe expresamente); para determinar la constitucionalidad de la porción normativa impugnada, este Tribunal estima necesario adentrarse al entendimiento del sistema en su conjunto.
737. Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar en la legislación fiscal, en tanto que proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que, con ciertos matices, son consideradas para efectos fiscales, pues, no debe perderse

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

738. De hecho, las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, que regulan la determinación del costo de lo vendido para efectos fiscales, están basadas en gran medida en las Normas de Información Financiera.
739. El fundamento para acudir a la teoría contable como un auxiliar del derecho fiscal, se encuentra en la **obligación de llevar contabilidad**. Las personas morales con actividades empresariales deben llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que debe ser veraz, suficiente, razonable y consistente; y además, incluir las políticas y criterios que se apliquen de conformidad con los principios de contabilidad, tal como lo ha determinado este Tribunal en múltiples precedentes.
740. Lo anterior es una obligación que se desprende del sistema jurídico mexicano en diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley de General de Sociedades Mercantiles; pero en particular, por la materia que nos ocupa, en los artículos 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 28, del Código Fiscal de la Federación, y 33 a 35 de su Reglamento.
741. Pero también, la complementariedad de la teoría contable es un elemento que coadyuva a garantizar la proporcionalidad tributaria en la medida en que permite que la determinación de los costos se establezca objetivamente y de la manera más cercana posible a la realidad

económica de la persona moral atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

742. La obligación de que la empresa lleve su contabilidad financiera se encuentra circunscrita en primer lugar por las reglas o criterios generales que se establecen en la legislación aplicable (Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación); pero además, para **efectos fiscales**, en todo aquello que no contravenga disposiciones generales, a la aplicación de principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en la materia contable, y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.
743. La Norma de Información Financiera A-1, denominada “*estructura de las normas de información financiera*”, vigente a partir del primero de enero de dos mil seis, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, señala en los párrafos números 3 y 4 lo siguiente:

*“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”.*

*“La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros (...)”.*

744. Se destaca que el sistema de deducción de costo de lo vendido, procura armonizar la técnica contable con el derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente; y permitir que la determinación del

costo de ventas, se reitera, se establezca de la manera más cercana posible a la realidad económica de la persona moral atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo en la realización del hecho imponible, como una exigencia de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

745. La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil cinco hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece introdujo en su oportunidad el sistema de “costo de lo vendido” que procuró armonizar las disposiciones fiscales con el Boletín C-4 *Inventarios* vigente desde el uno de enero de mil novecientos setenta y cuatro (normativa contable vigente en esa fecha), en donde se aceptaba el costeo absorbente y el directo como sistemas de valuación de inventarios, y la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas como una fórmula de asignación del costo de inventarios entre otros (tales como el costo identificado, el costo promedio, PEPS y detallistas).
746. Posteriormente, buscando la convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del *International Accounting Standards Board (IABS)*, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) consideró conveniente sustituir el Boletín C-4 con una Norma de Información Financiera (NIF) sobre inventarios en la que se adoptaran las normas establecidas en la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, Inventarios.
747. Dentro de las principales diferencias, se estimó conveniente eliminar el costeo directo como sistema de valuación y la fórmula (antes método) de asignación del costo de inventarios denominado últimas entradas primeras salidas (UEPS); aspectos que a su vez también fueron retirados de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, y que en su momento se

contemplaron en la abrogada Ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

748. Conforme lo anterior, en la actualidad los contribuyentes aplican normatividad contable nacional y/o internacional para determinar del costo de ventas **contable**, el cual sirve de referencia y punto de partida para la determinación del costo de ventas **fiscal**. Entre esa normatividad se encuentran las siguientes:

- Norma de Información Financiera C-4 Inventarios, emitida por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, Asociación Civil; también conocido por su acrónimo como CINIF, vigente a partir del uno de enero de dos mil once.
- Norma Internacional de Contabilidad NIC-2 Inventarios, la cual forma parte de las Normas Internacionales de Información Financiera o *International Financial Reporting Standards*, también conocidas como IFRS, emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB).
- *Accounting Standards Codification Topic 330 Inventory* de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América, también conocidos como *United States Generally Accepted Accounting Principles*.

749. Previo a abordar el desarrollo de la citada NIF C-4, del Boletín C-4 (vigente al momento de aprobarse la adopción del sistema de costo de lo vendido en la Ley del Impuesto sobre la Renta desde el dos mil cinco); conviene destacar, por lo que ahora interesa, que definía algunos de los conceptos que se encuentran contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce (y que ya no se

pormenorizan en la vigente NIF C-4 que lo sustituyó): costeo absorbente, y las bases de costos históricos y costos predeterminados. Se explican:

750. El concepto de “costeo absorbente” se definía como la integración al costo de todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La designación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo ese sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.
751. Lo anterior, se desarrolla en contraposición del sistema de *costeo directo* como sistema de evaluación (el cual se retiró tanto en la norma contable vigente NIF C-4, como de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce). Dicho sistema requería que el costo de producción (o de fabricación) se determinara tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación que **varían** con los volúmenes producidos. Los costos fijos de fabricación se excluyen del costo de producción y se incluyen en los resultados del periodo en que se incurren.
752. Así, un primer elemento del actual sistema de deducción de costo de lo vendido contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el uno de enero de dos mil catorce, lo es el sistema- **indefectiblemente de costeo absorbente** para determinar el costo de las mercancías que se enajenan, así como el de las que integran el inventario final del ejercicio de conformidad con el primer párrafo del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce.

753. En otras palabras, siempre delimitado única y exclusivamente a los elementos pormenorizados y clasificados en los párrafos segundo y tercero del mismo artículo (atendiendo a la actividad que realice el contribuyente), de manera general el costo de producción de los inventarios debe incluir, sin excepción alguna, todos los costos de compra y de conversión y todos los otros costos y gastos incurridos para poner los inventarios en su presente condición.
754. Una vez determinado el sistema al que hace referencia la ley, resta desarrollar la base del sistema. La Ley del impuesto refiere que estos serán *costos históricos y predeterminados*. El Boletín C-4 citado anteriormente, señalaba lo siguiente:

*Costos históricos.*

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

*Costos predeterminados.*

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

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

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

755. Como se observa, los anteriores conceptos de *sistema de costeo absorbente* y su base (*costos históricos y determinados*), constituyen conceptos de partida para determinar el costo de las mercancías que se

enajenen y de las que integran el inventario final del ejercicio. Considerando únicamente **para efectos fiscales** dentro del costo, los conceptos a que hace referencia los párrafos segundo y tercero del artículo 39 de la Ley del impuesto vigente, siempre que estos se refieran a la base de *costos históricos*, con fundamento en el artículo 78 del Reglamento. Y para el caso de la base de *costos predeterminados* se entiende el cálculo anterior al inicio de la producción, siempre que el contribuyente se apegue a los lineamientos que se establecen en el artículo 79 del Reglamento antes indicado (entre otros, que los costos se predeterminen desde el primer mes del ejercicio de que se trate).

756. Tales conceptos definen el sistema, pero no los procesos para la determinación o ajuste de los inventarios al momento de la venta, pues, para ello la Ley señala en el diverso artículo 41 los métodos de valuación de inventarios: PEPS, costo identificado, costo promedio y detallista (los cuales aun cuando eran considerados métodos en el Boletín C-4, actualmente se definen como **fórmulas de asignación del costo** en la NIF C-4).
757. En consecuencia, los conceptos y procedimientos que se delimitan en el texto legal, se encuentran previstos en NIF C-4 “Inventarios” aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en noviembre de dos mil diez, para su publicación y entrada en vigor para ejercicios que inicien a partir del uno de enero de dos mil once; la cual resulta relevante a fin de comprender la mecánica y funcionamiento de la deducción del “costo de lo vendido” en materia fiscal, como se desarrolla a continuación.
758. En la práctica contable, por regla general, los inventarios (bienes tales como la materia prima, los artículos en proceso de fabricación y artículos terminados; así como los costos de los servicios) se reconocen como un



activo en el *balance general* hasta el momento en que se venden y entonces pasan a resultados.

759. La NIF C-4 tiene como objetivo establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los inventarios en el estado de posición financiera (*balance general o estado de situación financiera*) de una entidad económica; y de manera relevante, el reconocimiento contable en los inventarios del **importe de costo que debe reconocerse como un activo y diferirse como tal hasta el momento en que se vendan**; es decir, el subsecuente reconocimiento en resultados.
760. Un primer elemento de la NIF C-4 que coadyuva a entender el sistema de deducción de costo de lo vendido es la **definición de términos**, conceptos básicos y fundamentales de aplicación en los procesos de valuación de inventarios. Entre otros, podemos encontrar los siguientes:

### **“30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS”**

*“30.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que para cada caso se indican:*

*a) adquisición – incluye la compra, construcción, producción, fabricación, desarrollo, instalación o maduración de un activo;*

*b) bienes genéricos (commodities) – son activos no financieros del tipo agrícola, pecuario, metalúrgico o energético, cuyos precios se cotizan en mercados reconocidos o se derivan de índices de los mismos;*

*c) costo de adquisición – es el importe pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición;*

*d) costos de disposición – son aquellos costos directos que se derivan de la venta o intercambio de un activo o de un grupo de activos, sin considerar los costos de financiamiento e impuestos, tales como comisiones, almacenaje, surtido, traslado, fletes, acarreos, seguros, etcétera;*

*e) costo de terminación – es aquel costo que en ocasiones, es necesario incurrir para terminar un producto o servicio;*

**f) costo de ventas** – es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos;

**g) fórmulas de asignación del costo** – son aquellas fórmulas que se utilizan para asignar el costo unitario de los inventarios y son: **costos identificados, costos promedios y primeras entradas primeras salidas;**

**h) inventarios** – son activos no monetarios sobre los cuales la entidad ya tiene los riesgos y beneficios:

i. adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad;

ii. en proceso de producción o fabricación para su venta como productos terminados;

iii. en forma de materiales a ser consumidos en el proceso productivo o en la prestación de los servicios.

**i) métodos de valuación de inventarios** – son un conjunto de procedimientos que se utilizan para valorar los inventarios y son: **costo de adquisición, costo estándar y detallistas.**

**j) pérdida por deterioro** – es el monto en que los beneficios económicos futuros esperados de un inventario son menores que su valor neto en libros. La pérdida por deterioro puede deberse a obsolescencia, daños a los artículos y bajas en el valor de mercado de éstos;

**k) valor neto de realización** – es el precio de venta estimado en el curso normal del negocio menos los costos de disposición y, en su caso, los costos de terminación estimados. El valor neto de realización es el monto que se recibe en efectivo, equivalentes de efectivo o en especie, por la venta o intercambio de un activo. Al valor neto de realización también se le denomina **precio neto de venta y valor neto realizable.**

**l) valor neto en libros** – es el costo de adquisición por el que se reconoce un inventario, una vez deducidas las pérdidas por deterioro, en su caso:

**m) valor razonable** – representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia. Cuando no se tenga un valor de intercambio accesible de la operación debe realizarse una estimación del mismo mediante técnicas de valuación”.

761. Dentro de las definiciones más relevantes, encontramos que los inventarios son activos no monetarios **sobre los cuales la entidad ya tiene los riesgos y beneficios** (adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, en proceso de producción o fabricación para su venta como productos terminados y en forma de materiales a ser consumidos en el proceso productivo).
762. Además, el costo de ventas se define como la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos; mientras que se distingue entre fórmulas de asignación del costo las cuales se utilizan para signar el costo unitario de los inventarios (*costos identificados, costos promedios y primeras entradas primeras salidas*); y métodos de valuación de inventarios entendidos como un conjunto de procedimientos que se utilizan para valorar los inventarios (*costo de adquisición, costo estándar y detallistas*).
763. Así, para acercarse al entendimiento de los métodos de valuación de inventarios del costo de lo vendido en materia fiscal, es necesario acudir al procedimiento de determinación del costo de ventas contable contenido en la citada NIF C-4, en el entendimiento de que la citada norma de información financiera distingue en un reconocimiento inicial entre métodos (costo de adquisición, costo estándar y detallistas); y en un reconocimiento posterior, las **fórmulas** de valuación (costos identificados, costos promedios y PEPS); mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta define indistintamente como **métodos** el costo identificado, costo promedio, PEPS y detallistas. La NIF C-4 dispone lo siguiente:

**“40 NORMAS DE VALUACIÓN”**

**“42 Reconocimiento – norma general”**

*“42.1 Los inventarios deben valuarse a su costo o a su valor neto de realización, el menor.*

**“44 Reconocimiento inicial”**

**“44.1 General”**

**“44.1.1 El costo de los inventarios debe comprender todos los costos de compra y producción en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales.”**

**“44.2 Costo de compra”**

*“44.2.1 El costo de compra de los artículos en inventarios debe incluir el precio de compra erogado en la adquisición, los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquéllos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas), los costos de transporte, almacenaje, manejo, seguros y todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículos terminados, materiales y servicios. Los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de compra”.*

**“44.3 Costo de producción”**

*“44.3.1 El costo de producción (de fabricación o de transformación) representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación. El costo de producción incluye los costos relacionados directamente con las unidades producidas, tales como materia prima y/o materiales directos y mano de obra directa.*

*También comprende los gastos indirectos de producción, fijos y variables, que se incurren para producir los artículos terminados.”*

*“44.3.2 Los elementos que integran el costo de producción de los artículos son: materia prima y/o materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de producción.*

*a) materia prima y/o materiales directos – se refieren a los costos de compras de la materia prima y/o materiales más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales*

como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etcétera. Por lo que se refiere a materiales directos, éstos incluyen artículos tales como: refacciones para mantenimiento y empaques o envases de mercancías;

b) *mano de obra directa* – también denominada *trabajo directo*. En este elemento del costo de producción debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción;

c) *gastos indirectos de producción* – también se denominan *gastos de producción* y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en *material indirecto*, *mano de obra indirecta* y *gastos indirectos* y todos ellos a su vez en *fijos* y *variables*.”

“44.3.3 Los gastos indirectos fijos de producción son aquéllos que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, tales como la depreciación o arrendamiento, el mantenimiento de los edificios en los que se ubican la maquinaria y el equipo de producción y los costos de administración de la planta.”

“44.3.4 Los gastos indirectos variables de producción son aquéllos que varían en proporción con el volumen de producción tales como los materiales indirectos y la mano de obra indirecta.”

“44.3.5 La asignación de los gastos indirectos fijos a los costos de producción debe hacerse con base en la capacidad normal de producción de las instalaciones. Esa capacidad normal es la producción promedio que se espera lograr en condiciones normales durante un número de periodos o temporadas, considerando la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planeado. Puede utilizarse el nivel real de producción si éste se aproxima a la capacidad normal.”

“44.3.6 El importe de gastos indirectos fijos asignado a cada unidad de producción no debe incrementarse como consecuencia de una baja producción, o de una planta inactiva o infrautilizada. Los gastos indirectos fijos no asignados al costo de los artículos producidos deben

*reconocerse como costo de ventas en el periodo en que se incurren.*

*En periodos con producción anormalmente alta, el importe de los gastos indirectos fijos asignado inicialmente a cada unidad producida debe disminuirse para evitar que los inventarios se valúen por arriba del costo normal de producción. Los gastos indirectos variables de producción deben asignarse a cada unidad producida con base en la utilización real de las instalaciones productivas.”*

*“44.3.7 En un proceso de producción se pueden fabricar simultáneamente dos o más artículos diferentes. Éste es el caso, por ejemplo, cuando se fabrican productos conjuntos o cuando se fabrica un producto principal y un subproducto. Cuando los costos de producción de cada producto no se identifican por separado, deben aplicarse a los productos sobre una base racional y consistente. Esta aplicación puede hacerse, por ejemplo, aplicando proporcionalmente el costo total de producción incurrido, con base en el precio de venta de cada producto, ya sea en la etapa de su proceso productivo cuando los productos pueden identificarse por separado o al término de su producción.”*

*“44.3.8 Los subproductos se valúan a su valor neto de realización y ese valor se resta del costo total de producción, que incluye el costo del producto principal. Como resultado, el valor contable del producto principal no difiere importantemente de su costo ya que, la mayoría de los subproductos generalmente no son significativos.”*

*“44.3.9 En los costos de los inventarios deben incluirse otros costos únicamente si ellos se incurren para darles su condición de uso o venta. Por ejemplo, puede ser adecuado incluir en los inventarios gastos indirectos diferentes a los de producción, tales como pruebas de funcionamiento, y los costos incurridos en el diseño de productos para clientes específicos.”*

*“44.3.10 Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación. En todos los casos, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales que no deben afectar el costo de producción, sino que deben reconocerse directamente en resultados, tales como:*

- a) *importes anormales de desperdicio de materia prima, materiales, mano de obra y otros costos de producción. Es frecuente que en las entidades industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, tales como falta de ajuste de la maquinaria e inexperiencia en el manejo de la producción;*
- b) *costos de almacenaje, a menos que éstos sean necesarios en el proceso productivo;*
- c) *gastos de administración que no contribuyen a poner los inventarios en su condición actual; y*
- d) *gastos de venta”.*

764. Ahora bien, los métodos de valuación de inventarios reconocidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, son los que la NIF C-4 define como **fórmulas** –con excepción del detallista en el que son coincidentes en catalogarlo como método-, y que se desarrollan como procesos en los siguientes términos:

**“44.8 Métodos de valuación de inventarios”**

**“44.8.1 Aspectos generales”**

*“44.8.1.1 La determinación del costo de los inventarios debe hacerse sobre la base de alguno de los siguientes métodos de valuación: **costo de adquisición, costo estándar o método de detallistas**; en el caso del método de costo estándar, siempre y cuando los resultados de su aplicación se aproximen al costo real.”*

**“44.8.2 Costo de adquisición”**

*“44.8.2.1 Es el importe pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición.”*

**“44.8.3 Costo estándar”**

*“44.8.3.1 El costo estándar se determina anticipadamente y en esta determinación se toman en consideración los niveles normales de utilización de materia prima, materiales, mano de obra y gastos de fabricación y la eficiencia y la utilización de la capacidad de producción instalada. Las cuotas de costo*

*estándar se revisan periódicamente, y deben ajustarse a la luz de las circunstancias actuales.”*

#### **“44.8.4 Detallistas”**

*“44.8.4.1 Con el método de detallistas, los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos que los integran deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta.*

*Para efectos del método de detallistas, por margen de utilidad bruta debe entenderse el importe del precio de venta asignado a un artículo disminuido de su costo de adquisición. El porcentaje de margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.”*

*“44.8.4.2 El método de detallistas se utiliza en entidades que tienen grandes cantidades de artículos con márgenes de utilidad bruta semejantes y con una alta rotación, que hacen impráctico utilizar otro método. El importe de los inventarios y el costo de ventas se determinan valuando los artículos en inventario a su precio de venta menos un porcentaje apropiado de utilidad bruta. El porcentaje utilizado de margen de utilidad bruta debe considerar, cuando es el caso, que el precio de venta del inventario ha sido reducido mediante rebajas, bonificaciones y descuentos. Es frecuente que para cada departamento de una tienda se utilice un porcentaje promedio.”*

*“44.8.4.3 Para el reconocimiento adecuado de los inventarios con base en el método de detallistas se establecen grupos de artículos con margen de utilidad homogéneo, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad bruta deseado y aprobado por la entidad.”*

#### **“46 Reconocimiento posterior”**

##### **“46.1 Fórmulas de asignación del costo”**

###### **“46.1.1 Aspectos generales”**

*“46.1.1.1 El costo unitario de los inventarios debe asignarse utilizando alguna de las siguientes fórmulas: **costos identificados, costos promedios y primeras entradas primeras salidas (PEPS).**”*



*“46.1.1.2 Una entidad debe utilizar la misma fórmula de asignación del costo para todos los inventarios con naturaleza y uso similar para ella. Tratándose de inventarios con diferente naturaleza y uso, la aplicación de fórmulas de asignación del costo diferentes puede justificarse.”*

*“46.1.1.3 Por ejemplo, los inventarios utilizados en un segmento operativo pueden tener un uso diferente al mismo tipo de inventarios que se utilizan en otro segmento operativo de la entidad. Sin embargo, una diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios o en las correspondientes reglas impositivas, por sí misma, no es suficiente para justificar el uso de fórmulas de asignación del costo diferentes.”*

#### **“46.1.2 Costos identificados”**

*“46.1.2.1 El costo de los inventarios de partidas que normalmente no son intercambiables entre sí y de artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe asignarse utilizando la identificación específica de sus costos individuales.”*

*“46.1.2.2 La identificación específica significa asignar los costos a partidas individuales del inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico, sin tomar en cuenta si esas partidas fueron compradas o producidas por la entidad. Sin embargo, la identificación específica de los costos es inapropiada cuando en el inventario hay grandes números de partidas que normalmente son intercambiables entre sí, ya que en estas circunstancias, el procedimiento de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida.”*

#### **“46.1.3 Costos promedios”**

*“46.1.3.1 De acuerdo con la fórmula de costos promedios, el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un periodo adicionando el costo de artículos similares comprados o producidos durante éste. El promedio puede calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos.”*

**“46.1.4 Primeras entradas primeras salidas (PEPS)”**

*“46.1.4.1 La fórmula “PEPS” se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio.”*

*“46.1.4.2 El manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se asigna su costo y para lograr una correcta asignación bajo la fórmula PEPS deben establecerse y controlarse capas del inventario según las fechas de adquisición o producción de éste.”*

**“46.5 Reconocimiento en resultados”**

*“46.5.1 Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos. El importe de cualquier castigo por pérdidas por deterioro a los inventarios, para valuarlos a su valor de neto de realización y todas las pérdidas en inventarios deben reconocerse como costo de ventas en el periodo en que ocurren las pérdidas. El importe de cualquier reversión de pérdidas por deterioro como resultado de incrementos en el valor neto de realización debe reconocerse como una disminución en el costo de ventas en el periodo en que ocurre la reversión”.*

765. Como se observa, las anteriores disposiciones establecen los lineamientos de **valuación**, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los inventarios en el estado de posición financiera de una entidad económica; y de manera relevante, el reconocimiento contable en los inventarios del **importe de costo que debe reconocerse como un activo y diferirse como tal hasta el momento en que se vendan** (aspectos todos que trascienden en última instancia a la determinación del “costo de ventas contable”, y por tanto en el “costo de ventas fiscal”).

766. En términos de la diversa NIF A-1, la **valuación** consiste en la cuantificación monetaria de los efectos de las operaciones que se reconocen como activos, pasivos y capital contable o patrimonio contable en el sistema de información contable de una entidad. Por tanto, consiste en atribuir un *valor significativo* en términos monetarios a los conceptos específicos de los estados financieros **seleccionando entre varias alternativas posibles la base de cuantificación más apropiada que mejor refleje el evento económico de que se trate, atendiendo a su naturaleza y las circunstancias que los generaron.**
767. En un **reconocimiento inicial**, por regla general, el valor económico más objetivo es el *valor original* del intercambio al momento en que se devengan los efectos económicos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, o una estimación razonable que se haga de éste.
768. En un **reconocimiento posterior**, el valor puede modificarse o ajustarse, en atención a lo establecido por fórmulas (métodos) particulares, en caso de que cambien las características o la naturaleza del elemento a ser valuado; esto es, en función de sus atributos, así como de acuerdo con los eventos y circunstancias particulares que los hayan afectado desde su última valuación.
769. Del procedimiento específico previsto para valores no monetarios “inventarios” en la NIF C-4, se advierte, en un **primer reconocimiento**, que en la práctica, el contribuyente registra el costo del inventario, el cual puede mostrar variaciones atendiendo a la técnica que se utilice. El activo no monetario puede registrarse con base en el costo de adquisición (enviando las demás erogaciones a una partida de gastos) o de uno estándar (integrando a costos); o bien integrando el costo del inventario desde un principio con base en el costo de compra o

producción. Así sin pormenorizar en este aspecto, pues ello es propio de la técnica contable, el contribuyente cuenta con diversas posibilidades contables y fiscales para integrar el costo de sus inventarios.

770. Pero como se mencionó anteriormente, la Ley es clara en elegir un sistema de costeo *abosrbente* por lo que para la efectos del costo de ventas fiscal se debe atender al momento de enajenación en un **reconocimiento posterior** considerando los elementos contemplados por los párrafos segundo y tercero del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el caso de *costos históricos*; y los demás requisitos para la base de *costos predeterminados*, por lo que en este aspecto la norma fiscal es clara en determinar **qué elementos se deben considerar** –atendiendo a la actividad que realiza el contribuyente en el costo de las mercancías.
771. El cálculo con base en uno u otro sistema, es por lo general un proceso que se realiza de manera electrónica a través de los sistemas actualmente existentes, entre ellos el *software* para contabilidad Sistemas, Aplicaciones y Productos en Procesamiento de datos; es decir, al sacar “un inventario” a la “venta” el sistema arroja el “costo de venta” de la mercancía.
772. Éstos métodos como se observa, son coincidentes con sus matices, en sus elementos, tanto en la legislación fiscal, como en la técnica contable, que en estricto orden del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los siguientes:

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).** Se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de

adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio. (**Artículos 41 LISR, 83 RLISR, 46.1.4 NIF C-4**).

•**Costo identificado.** Partidas que normalmente no son intercambiables entre sí y de artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando la identificación específica de sus costos individuales. Mecanismo de carácter obligatorio para mercancías con un valor superior a \$50,000.00 y número de serie (**Artículos 41 LISR, 82 RLISR, regla 1.3.3.3.3. Miscelánea Fiscal 2014, 46.1.2 NIF C-4**).

•**Costo promedio.** El costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un periodo adicionando el costo de artículos similares comprados o producidos durante éste. El promedio puede calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos (**Artículos 41 LISR, 46.1.3 NIF C-4**).

•**Costo detallista.** Los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos que los integran deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta. Para efectos del método de detallistas, por margen de utilidad bruta debe entenderse la diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición, considerando únicamente las mercancías que se encuentran en el área de ventas al público (**Artículos 41 LISR, 84 RLISR, Regla 1.3.3.3.2. Miscelánea Fiscal 2014, 44.8.4 NIF C-4**).

773. **Ahora bien, no debe pasarse desapercibido que lo que se estudia en el presente asunto, es determinar si la limitante de la Ley del**

**Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce al limitar dar efectos fiscales al “costo de lo vendido” como deducción autorizada, afecta o no el respeto de la garantía de proporcionalidad tributaria.**

774. Precisado lo anterior, se reitera el artículo reclamado, que a la letra dice:

*“Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.*

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

775. A fin de dilucidar lo antes expuesto, resulta necesaria la remisión a las consideraciones plasmadas en la presente resolución en lo conducente al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción de costo de lo vendido.

776. El principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o a la manifestación de riqueza gravada.

777. Para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que tenga en menor proporción.

778. En términos de los artículos 9 y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de ciertos conceptos deducibles aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad; es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva; es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al nivel de ingresos netos.
779. En consecuencia, a fin de que la deducción del costo de lo vendido resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que **la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una persona moral para dejar al producto en condiciones de ser enajenado** –sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías-.
780. Tal circunstancia, se cumple –en principio- en el momento en que como se ha desarrollado hasta ahora, el sistema permite el reconocimiento del costo de ventas, considerando entre otros, los conceptos relativos al monto de devoluciones, descuentos, y los gastos en que se incurre para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.
781. El reconocimiento del costo de lo vendido, implica además, en cumplimiento a la exigencia de la garantía de proporcionalidad tributaria, la positivización de un postulado básico de la teoría contable denominado de devengación o acumulación contable.
782. Dicho concepto implica la identificación o enfrentamiento de los ingresos obtenidos en un periodo contable con sus costos y gastos que le son relativos. Como se ha desarrollado hasta ahora, las personas morales requieren de recursos económicos que serán utilizados para lograr la

venta de mercancías, productos o servicios. Por tanto, la medición del ingreso implica identificar los flujos de efectivo o derechos que generan recursos (ingresos), contra el costo de éstos consumidos por la obtención de dicho flujo de recursos (gastos).

783. El postulado de asociación de costos y gastos con el ingreso es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados de las personas morales; a su vez que –de manera general– constituye el objeto del Impuesto sobre la Renta.
784. Ahora bien, a fin de decidir sobre la constitucionalidad de la norma, debe determinarse, en primer lugar si el efecto inflacionario tiene o no una trascendencia en el principio de proporcionalidad tributaria y de qué manera se da; y en el caso de que se arribe a una respuesta afirmativa, evaluar si el sistema reconoce o no dicho efecto o sus consecuencias.
785. La inflación es la pérdida persistente de poder adquisitivo de la moneda; en otras palabras y de manera general, significa que el dinero, en vez de ser un patrón estable de valor y mantener a lo largo del tiempo el mismo poder de compra, lo va disminuyendo. Lo anterior implica que, si la moneda pierde poder de compra, por un principio básico de economía, hará falta cada vez más cantidad de dinero para adquirir las mismas cosas; y por tanto, los precios aumentan (aunque no todos lo hagan en la misma proporción).
786. Constituye un **fenómeno económico real que afecta los términos en que se presenta y valora la información financiera**, lo cual puede tener trascendencia desde el punto de vista fiscal, tal como lo reconoce la propia legislación al constreñir a determinados contribuyentes a determinar un **ajuste anual por inflación** (artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).



787. Como efecto, se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y, por ende en una pérdida en el valor del dinero o la moneda, ya que es un hecho que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, en tanto que lo que antes podía adquirirse con cierta cantidad de dinero en un determinado momento, ya no puede obtenerse en la misma suma al paso del tiempo.
788. Las anteriores consideraciones, fueron sostenidas por el Tribunal Pleno, al resolver los asuntos relacionados con la constitucionalidad del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, cuyo texto preceptuaba la obligación de calcular el ajuste anual por inflación; en los mismos términos en que lo hace los artículos 44, 45 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el uno de enero de dos mil catorce, los cuales disponen lo siguiente:

### **CAPÍTULO III DEL AJUSTE POR INFLACIÓN**

**“Artículo 44.** *Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:*

**I.** *Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.*

*El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.*

**II.** *Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.*

*Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.*

**III.** *El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del*

*ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.*

*Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.*

*Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.”*

**“Artículo 45.** *Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de esta Ley.*

*No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:*

**I.** *Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.*

**II.** *Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.*

*Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.*

*No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.*

*III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VII del artículo 27 de esta Ley.*

*IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.*

*V. Cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los ingresos derivados de los contratos de arrendamiento financiero por los que se ejerza la opción prevista en el artículo 17, fracción III de esta Ley.*

*VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.*

*VII. El efectivo en caja.*

*Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos de este artículo, a partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicho crédito, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.*

*Para los efectos de este artículo, los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.”*

**“Artículo 46.** *Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.*

*También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para*

*estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.*

*En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVII del mismo artículo.*

*Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:*

*I. Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 17 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.*

*II. Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.*

*En el caso de la cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicha deuda, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de deudas que se hubiesen considerado para dicho ajuste”.*

789. En relación con lo anterior, el legislador ha estimado pertinente reconocer efectos dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta a la modificación —tanto positiva como negativa—, que sufre el patrimonio del causante con motivo del fenómeno económico de la inflación, toda vez que dicho gravamen atiende precisamente a la variación positiva de dicho patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva.
790. En el caso, se plantea una situación particular, relativa a la imposibilidad de reconocer efectos inflacionarios a la deducción del costo de ventas, es decir, no se plantea una falta de reconocimiento a los gastos o

inversiones que realiza el causante para la generación de su ingreso, sino la negativa del legislador a reconocer los efectos que la inflación podría llegar a tener sobre alguno o algunos de éstos, repercutiendo con ello en la determinación de la deducción correspondiente, la cual dejaría de ajustarse a la capacidad contributiva del causante.

791. Debe valorarse que, si la inflación afecta de manera real el patrimonio, tanto en forma positiva como negativa, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que, en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo derivado de dicho fenómeno económico, la legislación no debe limitar el reconocimiento al efecto negativo del mismo, por ser elementos que repercuten en el nivel de renta de los contribuyentes —como indicador de la capacidad contributiva de éstos, entendida como potencialidad para contribuir al gasto público—.
792. En este contexto, se aprecia que el artículo 39 impugnado, establece, en su último párrafo, que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.
793. Bajo el criterio descrito la necesidad de que, cuando la legislación conmine a reconocer efectos positivos de la inflación en el patrimonio, también deberá reconocer los efectos negativos de ésta, permite que la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se justifique en el caso de contribuyentes que enajenen la mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante.

794. Como se ha desarrollado, la causación del Impuesto sobre la Renta se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, mismo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se vuelva exigible la contraprestación.
795. Sin embargo, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación **no** conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible.
796. En cambio, en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.
797. Lo anterior, en razón de que los artículos 44, 45 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

798. En estas condiciones, debe apreciarse que, en lo que concierne a la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que —así como acontece con el ajuste anual por inflación— el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.
799. Por las razones anteriores, esta Segunda Sala considera que devienen **infundadas** las consideraciones de la autoridad recurrente encaminadas a demostrar la constitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido bajo el argumento central de que por una parte, las empresas no están obligadas a reconocer en sus estados financieros los efectos de la inflación bajo determinados supuestos; o bien, que los métodos de valuación de inventarios permiten su reconocimiento. A continuación se dará respuesta en específico a cada uno de los argumentos vertidos en su **vigésimo tercer agravio**:
800. **(i) El Boletín C-10 no obliga a reconocer los efectos de la inflación.**
801. En todo caso, este Tribunal deberá valorar si la inflación —al margen de que en términos generales puede reflejarse o no en los valores financieros de una empresa- en el aspecto de “costo de ventas” afecta o no de manera real el patrimonio, tanto en forma positiva como negativa, en debido respeto al principio de proporcionalidad
802. Debe tenerse en cuenta que a partir de dos mil cinco se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para volver del **sistema de deducción de**

**compras** al sistema de deducción que estuvo vigente hasta mil novecientos ochenta y seis, consistente en deducir el costo de las mercancías hasta el ejercicio de su enajenación (**costo de lo vendido**). Para justificar el regreso al régimen anterior, la exposición de motivos correspondiente a la iniciativa del Ejecutivo de trece de septiembre de dos mil cuatro señaló –entre otras cosas- lo siguiente:

(...).

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

(...).

803. De lo anterior se desprende, por principio de cuentas, el legislador ha sido sensible a los cambios económicos que se han presentado en el país, particularmente el denominado *efecto inflacionario*, pues, en la década de los ochenta marcada por un periodo inflacionario destacado, el legislador optó por la adopción de un sistema distinto denominado “deducción de compras”, cuya finalidad última consistía en **falsear la utilidad de las empresas**, con lo que a juicio del legislador, se procuraba acercarse a la verdadera capacidad contributiva de las empresas.
804. No obstante lo anterior, al adoptarse el sistema de costo de lo vendido, el legislador obvió el efecto inflacionario que se puede tener en la apreciación de la capacidad contributiva de los causantes, limitando de **forma absoluta** su reconocimiento, pues, **en ningún caso** se permite el reconocimiento de efectos fiscales.
805. Al respecto, retomando, como se ha expresado anteriormente, la teoría contable como auxiliar del derecho fiscal; la Norma de Información Financiera B-10 (NIF B-10) –**que aduce la parte recurrente en su**



**escrito de agravios-** aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en julio de dos mil siete para su publicación en el mes de agosto siguiente, tiene por objeto establecer los criterios que deben observarse en el reconocimiento de la inflación en la información financiera.

806. De manera previa, debe decirse que al igual que la decisión del legislador de un cambio en el sistema de deducción, el periodo de transición de un periodo inflacionario a uno *no* inflacionario modificó desde el punto de vista financiero, la emisión de la NIF B-10, cambiando aspectos importantes del anterior Boletín B-10.
807. En dicho instrumento normativo se menciona el siguiente preámbulo:

***“En la década de los ochenta, cuando en nuestro país se registraron niveles de IN1 inflación sumamente altos, que incluso superaron el 100% anual, se emitió el Boletín B-10, Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera; de esta forma, se logró incrementar el grado de significación de la información financiera contenida en los estados financieros.***

*En la época actual, estando nuestro país en un escenario de inflaciones anuales IN2 de un solo dígito durante los últimos años, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) evaluó la vigencia del Boletín B-10.*

*El CINIF considera que puede darse el caso de que en determinados periodos IN3 contables **el nivel de inflación sea bajo y, por tanto, sea irrelevante su reconocimiento contable**; sin embargo, al cambiar el entorno económico haya la necesidad de reconocer los efectos de la inflación incluso de manera acumulativa, pues de no hacerlo, podría desvirtuarse la información financiera. Aunado a lo anterior, también considera que un esquema normativo completo debe incluir una norma relativa al reconocimiento de los efectos de la inflación, con independencia de la relevancia de los niveles de dicha inflación en el país. Por lo expuesto en el párrafo anterior, el CINIF consideró conveniente IN4 mantener esta norma y, **ante determinadas circunstancias***

*y en ciertos periodos, permitir el no reconocimiento de los efectos de la inflación (desconexión de la contabilidad inflacionaria)*”.

808. Como se observa, el CNIF concluyó que lo adecuado era mantener una norma relativa al reconocimiento de los efectos de la inflación con algunos cambios al anterior Boletín B-10 a fin de adecuarlo a las circunstancias actuales, entre otros: que sólo estuviera enfocada al reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera y no a en la valuación de activos netos (por ejemplo en valores de reposición); y de manera relevante se establecieron dos entornos económicos en los que puede operar una entidad en determinado momento:
809. **(a) Inflacionario.** Cuando los niveles de inflación provocan que la moneda local se deprecie de manera importante en su poder adquisitivo y, en el presente, puede dejarse de considerar como referente para liquidar transacciones económicas ocurridas en el pasado; además, el impacto de dicha inflación incide en el corto plazo en los indicadores económicos, tales como, tipos de cambio, tasas de interés, salarios y precios. Para efectos de esta norma, se considera que el entorno es inflacionario cuando la inflación acumulada de los tres ejercicios anuales anteriores es igual o superior que el 26% (promedio anual de 8%) y, además, de acuerdo con los pronósticos económicos de los organismos oficiales, se espera una tendencia en ese mismo sentido.
810. **(b) No inflacionario.** Cuando la inflación es poco importante y sobre todo, se considera controlada en el país; por lo anterior, dicha inflación no tiene incidencia en los principales indicadores económicos del país. Para efectos de esta norma, se considera que el entorno económico es no inflacionario, cuando la inflación acumulada de los tres ejercicios anuales anteriores es menor que el 26% y además, de acuerdo con los

pronósticos económicos de los organismos oficiales, se identifica una tendencia en ese mismo sentido: inflación baja.

811. La anterior modificación en la Norma de Información Financiera resulta relevante si se toma en consideración que sustituyó al antiguo Boletín C-10 vigente al momento de la introducción del sistema de deducciones de costo de lo vendido en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada.
812. La distinción entre periodo *inflacionario* y *no inflacionario* tiene una consecuencia apreciable en la información financiera-contable de una persona moral (*aplicación o no de los métodos de reexpresión*), en un entorno económico inflacionario, pues, **desde el punto de vista contable** deben reconocerse los efectos de la inflación en la información financiera aplicando un método denominado “integral”; pero, en un entorno no inflacionario, no se deben reconocer los efectos de la inflación del periodo.
813. **No obstante lo anterior**, contrario a lo sostenido por la autoridad recurrente, en este caso en específico, la NIF regula un aspecto concreto de información contable, cuyos supuestos de reconocimiento no deben ser los mismos que en materia fiscal; pues no son acordes con las exigencias del principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso específico de la mecánica de funcionamiento del impuesto sobre la renta, como se ha expresado hasta ahora, se le exige a los causantes al determinar su situación fiscal, el reconocimiento de los efectos de la inflación, específicamente considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante.
814. **En otras palabras**, el hecho de que la teoría contable reconozca que no toda “inflación” sea relevante para su reconocimiento contable (sólo aquellos periodos denominados *inflacionarios*, identificados con una

inflación de dos dígitos); no significa que la inflación no sea relevante para su reconocimiento en materia fiscal, pues como se ha desarrollado, la inflación afecta de manera real el patrimonio de los causantes, y la propia legislación los conmina a su reconocimiento.

815. Así, si bien la teoría contable es un auxiliar del Derecho Fiscal, lo cierto es que un estudio de proporcionalidad tributaria debe observar la mecánica específica del sistema del impuesto de que se trata, pues, como la propia autoridad reconoce en su escrito de agravios, no toda información contable es relevante para efectos fiscales, y no toda repercusión fiscal tiene que reflejarse indefectiblemente en la información financiera de la empresa (*debido a las reglas específicas de uno y otro*).
816. A mayor abundamiento, debe decirse que –inclusive- la NIF B-10 (antes Boletín C-10) a la que hace referencia la autoridad **reconoce** que la inflación **sí** tiene un efecto en la apreciación de los valores económicos de la empresa, sólo que establece hipótesis respecto de las cuales una empresa debe o no reflejarlo en su información financiera.
817. Dichas hipótesis dependen de circunstancias fácticas de periodos de inflación, incluso de manera acumulativa hacia el futuro, de manera tal, que de presentarse un resultado superior al 26%, la empresa se encontraría –contablemente- obligada a *reexpresar* sus valores económicos de manera retroactiva. En el caso, la constitucionalidad de la norma no puede sostenerse en circunstancias fácticas, máxime cuando contiene una prohibición absoluta (“en ningún caso”) de otorgar efectos fiscales al costo de lo vendido.
818. **(ii) La empresa puede reconocer los efectos inflacionarios a través de los métodos de valuación de inventarios.**

819. Por otro lado señalan la autoridad recurrente que existen otros mecanismos en la determinación del costo de lo vendido que permiten reconocer “los efectos de la inflación”: la elección de alguno de los métodos previstos en el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*primeras entradas primeras salidas, detallista, costo promedio, costo identificado*); o bien, que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición con fundamento en el diverso artículo 42 se considere alguno otro (*reposición, realización o neto de realización*).
820. La citada NIF B-10 señala que los efectos de la inflación no tienen el mismo efecto respecto de los activos monetarios, que sobre los activos no monetarios (inventarios entre otros). De acuerdo con la norma vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete (Boletín B-10), para la actualización de las partidas no monetarias debía utilizarse como regla general el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, aunque se permitía utilizar costos de reposición, y el costo de ventas y de indexación específica para maquinaria y equipo de procedencia extranjera.
821. No obstante a partir del dos mil ocho, con la emisión de la NIF B-10 se debe determinar, para todas las partidas no monetarias, el efecto de reexpresión necesario para poder expresarlas en unidades monetarias de poder adquisitivo a la fecha de cierre del balance general (a través de la aplicación del INPC o de las UDI).
822. Como lo señala la autoridad, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente permite en el artículo 42 que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, se pueda considerar el valor que corresponda entre *el de reposición, el de realización o el neto de realización* (en término de las definiciones antes reseñadas).

823. Las consideraciones anteriores se contemplaron en su momento en el Boletín C-4 (sustituido por la actual NIF C-4) en la que se disponía lo siguiente:

“Modificaciones a la Regla de valuación”

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

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

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

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

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

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

*“(46) Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que esté implementado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición*

sobre bases del costeo absorbente, cuando se está manejando la operación sobre bases de costeo directo.”

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

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

“(49) (...)”

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

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

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

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

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

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

824. La anterior determinación buscaba que, en caso de requerirse, el costo de ventas reflejara el costo de reposición aproximado del inventario vendido durante el periodo. Precisamente, en épocas de inflación alta, los costos de los inventarios se podían (de conformidad con los lineamientos del Boletín C-4) cambiar el método de valuación a valor de mercado, generalmente entendido como el costo de reposición en que se incurre para adquirir o producir un artículo igual (que no puede ser superior al valor de reposición ni menor al valor neto de realización).
825. No obstante lo anterior, dicho procedimiento de “ajuste” no es un reconocimiento inflacionario en los términos descritos hasta ahora; sino un mecanismo de reexpresión de valores de activos no monetarios, particularmente inventarios, abalado por los antiguos Boletines B-10 y C-4 (superados por las vigentes NIF B-10 y C-4) que en última instancia se trata de un proceso de **revaluación y reexpresión de inventarios** (y no del costo de lo vendido). Mecanismos que inclusive han sido abandonados por las normas financieras vigentes, las cuales constriñen en su caso a un ajuste por cambio en el nivel general de previos, a través del INPC o UDIS.
826. Además, como se ha expresado hasta ahora, el sistema de cálculo del impuesto sobre la renta está diseñado sobre un reconocimiento inflacionario acumulado en los créditos y deudas de conformidad con los artículos 44, 45 y 46 del Impuesto sobre la Renta antes citados; por lo que el reconocimiento de la verdadera capacidad contributiva, debe darse sobre la propia coherencia del impuesto; y no a través de mecanismos de aproximación ajenos al mismo.



827. Inclusive, la revaluación a la que hace referencia el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se permite ante un supuesto específico, el cual consiste en que el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición. Lo anterior, robustece el hecho de que dicho mecanismo citado por la autoridad, no es idóneo para acercarse a la verdadera capacidad contributiva de los causantes.
828. En consecuencia, es un hecho que la inflación afecta positiva y negativamente el patrimonio de los contribuyentes y que tales modificaciones a la alza o a la baja, pudieran resultar relevantes desde la óptica del impuesto sobre la renta, porque reflejan la potencialidad real del contribuyente para sufragar las cargas públicas; además de que, el propio sistema del impuesto sobre la renta constriñe a su reconocimiento para el cálculo del impuesto.
829. En el mismo sentido, los mecanismos de valuación de inventarios contenidos en el artículo 41 del citado ordenamiento referidos por la autoridad, permiten precisamente la revaluación de dichos activos no monetarios, pero no un reconocimiento objetivo de los efectos de la inflación.
830. La teoría contable ha acudido a técnicas que proveen una medición que acerque representativamente al **valor económico de los inventarios** (bienes y servicios) a la fecha de valuación. Parte de estos criterios son reconocidos y permitidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.
831. El “costo” en términos generales, implica el sacrificio económico necesario para obtener y disponer de un recurso medido en unidades monetarias. En periodos de estabilidad de precios, los precios de costo del pasado son representativos de los valores de los bienes del presente

(salvo casos específicos de bienes que hayan registrado variaciones en sus precios específicos); situación que como es evidente, no ocurre en periodos *inflacionarios*.

832. Un criterio *tradicional* de valuación de inventarios e *integración de costos* arrojaría un resultado *liso y llano* respecto de los costos de adquisición y producción del pasado, cuyos valores en el presente se hubieren devaluado (efecto sobre precios fijos o aquéllos que no se han sometido a un procedimiento de valuación); por su parte tanto las normas de información financiera como la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente permiten optar por métodos *alternativos* de **valuación de inventarios** (que en términos de las normas de información financiera son *fórmulas*).
833. Para efectos prácticos, si los precios unitarios y los costos de las diferentes mercancías no fluctuaran (*inflación cero*), todos los métodos de valuación de inventarios proporcionarían los mismos resultados; y por tanto, al mantenerse los precios constantes a lo largo del tiempo, el uso de uno u otro método contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta resultaría irrelevante, pues, **arrojaría el mismo costo de ventas**.
834. Sin embargo, es un hecho conocido que en la economía existente (tanto nacional como internacional), los precios cambian, pues desde el punto de vista práctico, la *inflación cero* es una utopía circunscrita a la explicación de eventos desde un punto de vista dogmático; y en consecuencia, dependiendo del método que se elija, siempre existirá un efecto en el inventario final de mercancías y el costo de los artículos vendidos arrojando diversos resultados.
835. A manera de ejemplo, la elección del método denominado *costo promedio* (ponderado durante el periodo) donde el costo se determina dividiendo el costo de las mercancías disponibles para venta (inventario

inicial más compras) entre el número de unidades disponible; se presentaría una utilidad razonable ya que promediaría costos antiguos y actuales; es decir, en periodos *inflacionarios* permitiría limitar las distorsiones de los precios en el corto plazo, normalizando los costos unitarios del periodo.

836. Por su parte, la elección del método *PEPS* al llevarse un registro del costo de cada unidad comprada del inventario, donde el costo de la unidad utilizado para calcular el inventario final, puede ser diferente de los costos unitarios utilizados para calcular el costo de las mercancías vendidas (ya que los primeros costos que entran en el inventario son los primeros costos que salen), arrojaría un costo de ventas menor (valuado a precios unitarios anteriores), pero una utilidad bruta mayor que la obtenida con los otros métodos.
837. El método *detallista* ya incluye una prevaloración de un margen de utilidad bruta el cual se disminuye al precio de venta; mientras que el *costo identificado*, si bien no permite un ajuste en términos reales, lo cierto es que se aplica generalmente a mercancías con características muy particulares (que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de cincuenta mil pesos) lo cual permite valuar el costo de venta de manera específica que se enfrenta a los ingresos, lo que arroja una utilidad muy cercana a la realidad.
838. Pero como se observa, los métodos contemplados por la Ley, constituyen una herramienta que permite variar los **resultados del inventario final**, de los flujos de efectivo, el patrimonio neto y la utilidad del ejercicio en un periodo determinado; sin embargo, las personas morales contribuyentes **no establecen un control objetivo sobre los efectos inflacionarios que repercuten en el costo de venta reflejado en resultados**. Máxime cuando algunos métodos están diseñados para

contribuyentes con características específicas quienes no tienen un verdadero poder de decisión respecto del método, además de que la elección de uno u otro resulta obligatorio por un periodo de cinco años con tasas de inflación variables.

839. De conformidad con lo antes expuesto, se observa que los agravios de la autoridad recurrente son insuficientes para revocar el amparo concedido por el Juez de Distrito, pues aun cuando se contemplan diversos mecanismos, ellos se encuentran a encaminados a un proceso de ajuste en la valuación de inventarios, lo cual no constituye un reconocimiento objetivo de los efectos inflacionarios en el costo de lo vendido acorde con las exigencias del propio sistema del Impuesto sobre la Renta.
840. Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.
841. Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 16 del mismo ordenamiento dispone que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente [...] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.
842. Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos es una reexpresión de los valores del patrimonio, a fin de reflejar de una manera más cercana a la realidad, el valor objetivamente estimado de los mismos. Constituye un reconocimiento posterior de los activos de una empresa que puede darse como resultado ya sea de una operación realizada con un tercero –como acontece, por ejemplo, en la

enajenación- para *realizar* dichos valores y traducirlos en una ganancia o en una pérdida; pero también como resultado de la aplicación de un método de valuación generando una diferencia entre un reconocimiento inicial, y un reconocimiento posterior del valor de un inventario.

843. No obstante, lo preceptuado por el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido; es decir, al *realizar* el ingreso correspondiente determinando la ganancia o pérdida por la operación, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.
844. Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital artículo 16 de la Ley y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.
845. En ese sentido, toda vez que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte exclusivamente del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la

mercancía y su venta (sea que se venda el mismo artículo o incorporado a un producto terminado) tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

846. En orden de lo antes expuesto, resulta **infundado** el argumento de la autoridad por virtud del cual sostiene que no eran aplicables diversas jurisprudencias de la Primera Sala, pues a similares conclusiones ha arribado esta Segunda Sala respecto de la constitucionalidad del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente.
847. En efecto, la Primera Sala emitió en su momento, con relación a la disposición vigente –en iguales términos a la actual- en la Ley del Impuesto sobre la renta vigente desde el uno de enero de dos mil cinco hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece las tesis 1a./J. 126/2006 y 1a./J. 127/2007 localizables en las páginas doscientos noventa y ocho; y trescientos cuatro respectivamente, tomo XXVI, correspondiente al mes de septiembre de dos mil siete, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubros y textos siguientes:

*“RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o*

*terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado-tengan lugar en ejercicios distintos”.*

*“RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los*

*inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal”.*

848. Como se observa, la disposición que impedía dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido que se preveía en el artículo 45-F. segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, es la misma que se prevé en el artículo 39, último párrafo de la Ley vigente.
849. En consecuencia, el Juez de Distrito actuó conforme a derecho al aplicar el precedente de la Primera Sala, pues además de la identidad entre ambos preceptos; el contexto fiscal de la limitante a la deducción prevalece en la Ley vigente: el artículo 44 obliga a los contribuyentes del Título II a calcular el ajuste anual por inflación; el artículo 16, último párrafo, no considera ingresos aquellos que se obtenga el contribuyente con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital; el artículo 39 (al igual que los anteriores 45-B y 45-C ) permiten reconocer el importe de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, entre otros.
850. Finalmente, resulta igualmente **infundado** lo expresado por la recurrente en el sentido de que la protección constitucional contra el artículo 39 antes citado, podría tener efectos hasta que la quejosa presente en dos mil quince la declaración del ejercicio anterior, por lo que la sentencia carece de fines prácticos.
851. Como se ha desarrollado en el presente considerando, los efectos del amparo consisten en que se le permita a la quejosa reconocer los



efectos de la inflación en el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta tenga lugar en ejercicios distintos.

852. Así, resulta inexacto que no se pueda restituir a la quejosa en el goce de la garantía individual violada restableciendo las cosas al momento en que se encontraban antes de la violación, ya que lo relevante para efectos de la protección constitucional, es que la quejosa pueda reconocer los efectos de la inflación en los valores que forman parte del costo de lo vendido al momento en que se acumulen los ingresos derivados de la enajenación del bien de que se trate, lo cual dependerá del momento en que se lleve a cabo la venta respectiva.
853. Por lo antes expuesto y fundado, **al resultar infundados los agravios** de las autoridades recurrentes, lo procedente es, **en esta parte, confirmar la sentencia recurrida y conceder el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce en los términos precisados en el presente considerando.
854. Finalmente, **resulta infundado** lo expresado por la recurrente en el sentido de que la protección constitucional contra el artículo 39, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce, podrá tener efectos hasta que la quejosa presente en dos mil quince la declaración del ejercicio anterior, por lo que la sentencia carece de fines prácticos.

855. Es así, porque como se ha visto en el presente considerando, los efectos del amparo contra el artículo reclamado es para la finalidad de que se permita a la quejosa reconocer los efectos de la inflación en el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado, a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda en el mismo artículo o incorporado en un producto terminado—, por lo que resulta inexacto que no se pueda restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada restableciendo las cosas al momento en que se encontraban antes de la violación, ya que lo relevante para efectos de la protección constitucional, es que la quejosa pueda reconocer los efectos de la inflación en los valores que forman parte del costo de lo vendido al momento en que se acumulen los ingresos derivados de la enajenación del bien de que se trate, lo cual dependerá del momento en que se lleve a cabo la venta respectiva.
856. **En consecuencia**, al ser infundados los agravios, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo en vigor, lo procedente es, **en esta parte, confirmar la sentencia recurrida**, y conceder el amparo a la quejosa **única y exclusivamente** por lo que hace al artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce., únicamente por lo que concierne al costo de lo vendido, y no así a lo relativo a la revaluación de inventarios.
857. **DÉCIMO SEGUNDO.** Derivado de las consideraciones anteriores y toda vez que fueron modificadas diversas consideraciones del Juez de Distrito, a efecto de que exista claridad, se precisa que, en términos del referido artículo 93, fracción VI, lo procedente es **modificar la sentencia recurrida, en los términos siguientes:**

858. Decretar el **sobreseimiento** en el juicio de amparo indirecto, respecto del artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce;
859. **Negar** el amparo a la quejosa \*\*\*\*\*\*, contra los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, primer párrafo, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce; y,
860. **Conceder** el amparo a la quejosa \*\*\*\*\*\*, **única y exclusivamente** contra el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.
861. Ahora bien, con fundamento en el artículo 77, segundo párrafo, de la Ley de Amparo en vigor, se precisa que el Juez de Distrito, en cuanto a los efectos por el precepto que se concedió la protección constitucional en esta ejecutora, precisó:
- “De ahí, que se declare la inconstitucionalidad del artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil catorce, para el efecto únicamente por lo que hace al reconocimiento de la inflación tratándose del costo de lo vendido, y no así, de la revaluación de los inventarios, pues dicha revaluación de inventario tampoco debe considerarse ingreso...”*
862. Por tanto, como respecto de dicha consideración la parte quejosa, a quien le perjudicaba la misma, no interpuso recurso de revisión y, por tanto, no expresó agravios, debe decirse que la misma debe ser limitada en estos términos; **por ello, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación**, precisa que los efectos de la protección constitucional concedida es el siguiente:

- **No se le aplique a la parte quejosa el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, esto es, se le permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que tratándose del costo de lo vendido, y no así de la revaluación de los inventarios.**

863. Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

864. **PRIMERO. Se modifica** la sentencia recurrida.

865. **SEGUNDO.** Se **sobresee** en el juicio de amparo indirecto, promovido por \*\*\*\*\* , contra el artículo 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

866. **TERCERO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a \*\*\*\*\* , contra los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, primer párrafo, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

867. **CUARTO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\* , contra el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, para los efectos precisados en la parte final del considerando décimo segundo de esta ejecutoria.

868. **Notifíquese**; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.