AMPARO EN REVISIÓN: 831/2015
QUEJOSAS: **********

ENCARGADO DE LA COMISIÓN 76 Y PONENTE:
MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA

Vo. Bo.

Ministro:

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del día

V I S T O S; y,

R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el trece de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Jesús Gerardo Márquez López, en representación de ************, y **********,** demandaron el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Demandadas:

1. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.
3. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades antes señaladas, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, promulgación y expedición 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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*", vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la omisión de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la citada ley, pero vigente hasta dos mil trece.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14,

16, 25 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el 11 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, 33, 34 y 45 de la Carta de Organización de los Estados Americanos. Asimismo narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de dieciséis de febrero de dos mil catorce, el Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número **********.

Seguidos los trámites de ley, el cuatro de mayo de dos mil quince, se dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con los puntos resolutivos siguientes:

> ***"…PRIMERO.*** *Se* ***sobresee*** *respecto de la quejosa* ********** *y respecto del acto consistente en la* ***omisión legislativa en que incurrió el legislador al no prever nuevamente en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce la figura de las sociedades de inversión en bienes raíces,*** *por las razones expuestas en el considerando quinto de la presente sentencia.*
>
> ***SEGUNDO.*** *La Justicia de la Unión* ***no ampara ni protege*** *a* **********, *respecto al acto consistente en el* ***artículo Noveno Transitorio fracción XXXV, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio***

de dos mil catorce, *en términos de lo dispuesto en* ***séptimo*** *considerando de la presente resolución".*

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión. Inconforme con la resolución anterior, las quejosas[1] interpusieron recurso de revisión, el cual fue presentado el dieciocho de junio de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

Mediante proveído de veintidós de junio de dos mil quince[2], se acordó lo relativo al recurso de revisión y ordenó su remisión para la resolución.

QUINTO. Trámite de los recursos de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de treinta junio de dos mil quince[3], el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por las quejosas, de conformidad con el Acuerdo 6/2014 del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación; asimismo, indicó que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó crear la comisión número 68, para el estudio de los asuntos en los que subsiste el problema de constitucionalidad del "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del

[1] Folios 1217 a 1276.
[2] *Ídem.* Folios 1277 y 1278.
[3] Folios 63 a 67 del toca en que se actúa.

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 Especial 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, en términos de la sesión privada del Pleno de este Alto Tribunal, de diecinueve de enero de dos mil quince, como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos.

Por acuerdo de siete de marzo de dos mil dieciséis[4] el Ministro Presidente con fundamento en los artículos 14, fracción II, párrafo primero, primera parte, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en el párrafo segundo del punto Segundo del Acuerdo General 11/2010, del Pleno de este Alto Tribunal; y en lo acordado por éste en su sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, determinó que tomando en cuenta la materia de constitucionalidad que subsiste en el presente asunto corresponde a la Comisión 76 "*Impuesto sobre la Renta 2014 (Segunda)*" asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, ordenó la remisión del asunto a esa Comisión.

[4] *Ídem.* Folio 116.

SEXTO. En sesión privada del trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los asuntos a cargo de diversas comisiones, entre ellas la Comisión 76, se resuelvan por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de supervisar y aprobar los proyectos respectivos; por tanto, se da cuenta del recurso de revisión que nos ocupa a esta Primera Sala.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamó la fracción XXXV del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión. El recurso de revisión planteado por las quejosas fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, les fue notificada el tres de junio de dos mil quince[5] y surtió sus efectos el día hábil siguiente, es decir, el cuatro de junio de esa anualidad.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr del día cinco al dieciocho de junio de dos mil quince, habiéndose descontado los días seis, siete, trece y catorce de junio de la citada anualidad, por haber sido sábados y domingos, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por las quejosas fue presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgado de Distrito en materia Administrativa en el Distrito Federal, el dieciocho de junio de dos mil quince, tal como se desprende del sello que obra en el folio 1217 del cuaderno del juicio de amparo, se considera que dicho medio de impugnación fue presentado en tiempo.

---

[5] La constancia respectiva se encuentra agregada en la foja 1081 del cuaderno de amparo.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) Mediante asamblea general extraordinaria celebrada el uno de octubre de dos mil once, se hizo constar que: i) **********, aumentaría su capital social por la cantidad de ********** (**********); ii) **********, suscribía y pagaría la totalidad de las acciones relativas al citado aumento de capital; y, iii) con el aumento de capital social, **********, se obligaría a cumplir con lo dispuesto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "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".

II. Conceptos de Violación. La parte quejosa hizo valer, en síntesis, los siguientes conceptos de violación:

1. En el **primer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de legalidad y seguridad jurídica por lo siguiente:

- Que con motivo de la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta se modificó el momento en que las empresas que gozaron del estímulo fiscal que estaba previsto en el artículo 224-A de la citada ley; sin embargo, tal modificación no se encuentra justificada en la exposición de motivos, por lo que no se encuentra debidamente fundada ni motivada.

- Que de considerarse como una justificación lo sostenido en la exposición de motivos en cuanto a que el legislador propuso derogar el estímulo fiscal aplicable a las sociedad inmobiliaria de bienes raíces (en adelante SIBRAS) para evitar su uso distorsionado, lo cierto es que la modificación del momento de la acumulación de las ganancias o de los ingresos no es la vía idónea para evitar que los contribuyentes erosionen indebidamente la base del impuesto sobre la renta, pues para tal fin la autoridad cuenta con facultades para fiscalizarlos y evitar ese tipo de prácticas.

2. En el **segundo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley

del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de irretroactividad por lo siguiente:

- Que se vulnera la teoría de los derechos adquiridos, pues el ingreso generado con motivo de la aportación de los bienes a la SIBRA, conforme al artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, establecía que se acumularía hasta que se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA enajenará los bienes aportados; sin embargo, la norma reclamada modifica el derecho adquirido del momento en que debe acumularse el ingreso, pues pretende que si no se presentan las dos opciones anteriores, se haga al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

- Que la norma desconoce las consecuencias incorporadas a la esfera jurídica de los contribuyentes, como las quejosas, que habían obtenido al ubicarse en los supuestos establecidos en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al dos mil trece, ya que sin justificación alguna establece nuevos supuestos de acumulación del ingreso obtenido por los accionistas que hubieran aportado bienes inmuebles a las SIBRAS.

- Que se vulnera el principio de irretroactividad a partir de la teoría de los componentes de la norma, ya que conforme

a lo dispuesto por la fracción I del artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la consecuencia de aportar un bien inmueble a una SIBRA generaba el derecho de los accionistas de acumular la ganancia por dicha aportación hasta que se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA enajenará los bienes aportados.

- Que si la consecuencia establecida en la norma reclamada acumular las ganancias por dicha aportación una vez que ocurrieran tales eventos, la cual estaba diferida en el tiempo, entonces la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, con los nuevos momentos en que debe acumularse dicha ganancia, no la podía válidamente modificar, pues con ello se desconoce las consecuencias incorporadas a los accionistas.

3. En el **tercer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica por lo siguiente:

- Que el momento en que un accionista aporta bienes inmuebles a una SIBRA, el supuesto normativo en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya se había actualizado y sólo quedaba pendiente el momento en que se

acumularía la ganancia, a saber: cuando se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA enajenará los bienes aportados; sin embargo, la norma reclamada modificó la fecha de acumulación del ingreso por dicha aportación, lo que contraviene el derecho fundamental de seguridad jurídica; máxime, cuando esa disposición establece una obligación adicional para los contribuyentes, como es que la de acumular el citado ingreso cuando al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se hubieran actualizado los momentos de acumulación mencionados en primer lugar.

- Que la modificación al momento de acumular los ingresos por los accionistas de las SIBRAS vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica, en virtud de que el legislador no cuenta con facultades para modificar la realidad social y jurídica imperante, como es el momento de acumulación de la citada ganancia, lo que implica que debe permitírsele tributar conforme a lo pactado, aun cuando se modifique la ley.

4. En el **cuarto concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de igualdad y equidad tributaria por lo siguiente:

- Que la fracción XIII del artículo 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorgaba un estímulo fiscal consistente en que los fideicomitentes que aportaron un inmueble a una FIBRA se acumulará la ganancia por dicha aportación cuando se enajenen los certificados de aportación inmobiliaria, o bien, cuando la FIBRA enajene los bienes aportados.

- Que lo anterior implica que las FIBRAS se encuentran en igualdad de circunstancias con los accionistas que aportaron bienes inmuebles a las SIBRAS; por tanto, el trato diferenciado entre una y otra contribuyente trae aparejado una transgresión al derecho fundamental de igualdad y equidad tributaria. Ello, en virtud de que en ambos casos son accionistas que buscan invertir en el sector inmobiliario a través de vehículos que se los permitan a través de la aportación de bienes; empero, en el caso de las FIBRAS no se les cambio el estímulo fiscal, mientras que para las SIBRAS sí, pues aquél subiste en los numerales 187 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria, ya que trata de manera diversa a contribuyentes iguales por cuestiones ajenas a ellos, como es la modificación del momento de acumulación por la aportación de inmuebles a una SIBRA, mientras que los fideicomitentes que aportaron a una FIBRA no se les modificó;

es decir, existe un trato diferenciado a partir del vehículo de inversión que los accionistas eligieron.

- Que se vulneran los derechos fundamentales en comento, en tanto que la mencionada fracción modifica el momento de la acumulación de los ingresos por parte del accionista; mientras que la fracción II del numeral noveno transitorio prevé que las obligaciones y derechos que hubieran nacido de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, deberán ser cumplidas atendiendo a las formas y términos previstos en esa ley.

- Que ello implica que, por un lado, el legislador respectó las obligaciones y derechos nacidos a favor de los contribuyentes conforme a la ley que se abrogaba, pero desconoció, por otro lado, el derecho de los accionistas de las SIBRAS, al modificar el momento en que éstos deben acumular el ingreso derivado de la aportación de su inmueble a dicha sociedad, lo que infringe los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria.

- Que de la exposición de motivos se advierte que la causa por la que se derogó el estímulo fiscal para las SIBRAS fue que algunos contribuyentes lo utilizaban con la finalidad de erosionar la base del impuesto sobre la renta, lo que implica que la norma reclamada prevé un igual trato a contribuyentes

que se encuentran en desigualdad de circunstancias, a saber a aquellos contribuyentes que no distorsionaron la base del impuesto, sino que fomentaron el mercado inmobiliario.

- Que la norma reclamada distingue entre los contribuyentes que antes del treinta y uno de diciembre de dos mil trece enajenan sus acciones de la SIBRA, o bien, que ésta hubiera enajenado el bien aportado, con aquéllos que no lo hubieran hecho, pues a estos últimos se les modifica la fecha en que deben acumular el ingreso derivado de la aportación inmobiliaria, lo que vulnera el derecho de igual y equidad tributaria.

5. En el **quinto concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el principio de proporcional tributaria y el derecho fundamental de proporcionalidad genérica, por lo siguiente:

- Que no se respeta el principio de simetría fiscal a fin de cumplir con el de proporcionalidad tributaria, ya que obliga a los accionistas que hayan aportado un bien inmueble a una SIBRA con antelación a la deducción del bien inmueble por parte de la sociedad, ya que éstas efectúan la deducción de sus activos de forma paulatina, mientras que los accionistas

cuentan con una fecha cierta para efectuar la acumulación del ingreso, la que es anterior a la citada deducción.

- Que la modificación del momento en que debe acumularse el ingreso por los accionistas que hayan aportado un bien inmueble a las SIBRAS, no resulta razonable para alcanzar el fin propuesto en la exposición de motivos, lo que hace inconstitucional la norma reclamada.

- Que ello se debe a que, aun cuando el fin buscado con la omisión de conservar el estímulo fiscal a que se refería el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la modificación del momento de acumulación del ingreso por la aportación inmobiliaria a la SIBRA es válido desde el punto de vista constitucional; lo cierto es que no existe una razonabilidad en la medida utilizada, ya que no existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, en virtud de que no evita el uso distorsionado del estímulo fiscal en comento, esto último dado que no tiene una relación el momento de la acumulación con el evitar el uso indebido a que se ha hecho referencia para erosionar la base del impuesto.

- En relación con lo anterior, tampoco hay una relación entre los medios y los fines, pues dicha medida es desproporcional al vulnerar el principio de simetría fiscal; además, existen vías alternas para verificar que el estímulo

fiscal en comento no se usó de forma distorsionada, como son las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad.

6. En el **sexto concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera al principio de rectoría económica del Estado, por lo siguiente:

- Que el principio de rectoría económica implica la responsabilidad del Estado por el crecimiento económico y fortalecimiento de la democracia, el cuidado de la equidad social en la concurrencia de los sectores que participan en la actividad económica, así como el eficaz manejo de las áreas estratégicas; sin embargo, dicho principio se vulnera por la norma reclamada, en tanto que sin justificación válida alguna modifica el momento de acumulación de los ingresos por la aportación inmobiliaria que se efectuó a la SIBRA.

- Que el propósito de establecer el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue para fomentar la inversión en el sector inmobiliario; empero, sin una justificación válida se modificó dicho estímulo otorgado a los accionistas de las SIBRAS, lo que vulnera el artículo 25 constitucional, pues el legislador no tiene facultades para modificar un estímulo dirigido a fomentar la inversión en el

mercado inmobiliario, en detrimento del principio de rectoría económica del Estado.

7. En el **séptimo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de desarrollo integral, por lo siguiente:

- Que la norma reclamada es inconvencional al vulnerar los artículos 33, 34 y 35 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el 28 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ya que no existe una razón válida que justifique el trato desigual entre los sujetos que aporten bienes inmueble a las FIBRAS, a quienes se les respetó el estímulo fiscal, de quienes lo hubieran hecho a las SIBRAS, a quienes no se les respetó el momento de la acumulación de los ingresos por la aportación del bien inmueble.

- Que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio vulnera el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues en la exposición de motivos se advierte que se califica a los accionistas de las SIBRAS de evasores, en tanto que ahí se sostuvo que se eliminaba el estímulo fiscal de referencia para evitar el uso distorsionado

que se le daba por parte de los contribuyentes, a efecto de erosionar la base del impuesto sobre la renta.

- Que esa aseveración carece de sustento y obedecen a un discurso retorico para modificar el momento de la acumulación del ingreso por la aportación inmobiliaria a la SIBRA y con propósitos meramente recaudatorios; lo anterior, se traduce en una transgresión a la honra y reputación de los gobernados, previsto en el citado numeral convencional.

8. En el **octavo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de audiencia por lo siguiente:

- Que de la exposición de motivos que dio origen a la noma reclamada, se aprecia que derivado de auditorías realizadas por el Servicio de Administración Tributaria, se observó que las SIBRAS únicamente se habían utilizado para diferir el pago del impuesto sobre la renta; sin embargo, con ello se vulnera derecho de una oportuna y adecuada defensa previa a la modificación del momento de acumulación del ingreso por la aportación a la SIBRA, es decir, antes de que sufra una afectación al derecho de propiedad.

- Que al modificar el momento en que los accionistas de la SIBRA deben acumular los ingresos, se les sanciona sin que se les permita comparecer a defender sus derechos, ofrecer pruebas, formular alegatos y utilizar los medios de defensa para nulificar el acto privativo que afectó su esfera jurídica, lo que implica que no se cumplen con las formalidades del procedimiento.

9. En el **noveno concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental al patrimonio, por lo siguiente:

- Que de una interpretación de los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el diverso 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se advierte que nadie puede ser molestado en su patrimonio, sino mediante juicio o mandamiento escrito por autoridad competente, que funde y motive la causa legal de su procedimiento; sin embargo, en la especie se vulnero el derecho al patrimonio, con la modificación del momento en que debe acumularse el ingreso por la aportación del inmueble a la SIBRA.

- Que ello se debe a que los contribuyentes que hubieran aportado un bien inmueble a la SIBRA, tenían el derecho en su patrimonio de acumular la ganancia por esa

aportación cuando se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA enajenará los bienes aportados; no obstante, el legislador los privó de ese derecho incorporado a su patrimonio, al establecer que si no ocurría ninguno de los supuestos anteriores, lo acumularían al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

10. En el **décimo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de presunción de inocencia por lo siguiente:

- Que si el legislador consideró necesario derogar el estímulo fiscal para las SIBRAS y modificar el momento de acumulación del ingreso derivado de que el Servicio de Administración Tributaria observó que ese esquema era utilizado por los contribuyentes para erosionar la base del impuesto sobre la renta, por lo que sancionó a los contribuyentes desatendiendo el principio de presunción de inocencia.

- Que con la norma reclamada se introducen elementos que no corresponden a la realidad, como es la distorsión del estímulo fiscal que observó el Servicio de Administración Tributaria, sancionando a los contribuyentes que eran

beneficiados con el citado estímulo, pero sin que se hubiese demostrado fehacientemente esa distorsión, vulnerándose así el derecho fundamental antes referido.

11. En el **décimo primer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce constituye una ley privativa, por lo siguiente:

- Que derivado de que la norma reclamada modifica sólo los derechos y obligaciones adquiridas al actualizar el supuesto previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no así los demás derechos y obligaciones que se hubieran actualizado durante la vigencia de la anterior ley (como se advierte de la fracción II de la ley antes mencionada pero vigente para dos mil catorce), además de que no modificó el estímulo fiscal de los fideicomisos de inversión en bienes raíces (en adelante FIBRAS); entonces, se tiene que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio va dirigido sólo a un sector determinado de individuos, lo que la hace una ley privativa.

12. En el **décimo segundo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera

el derecho fundamental de seguridad jurídica, en cuanto la vertiente de protección y confianza legítima, por lo siguiente:

- Que de forma inmediata, sorpresiva y sin justificación urgente, el legislador modificó el momento en que los accionistas de las SIBRAS deben acumular el ingreso por la aportación de un inmueble, lo que afecta a la quejosa respecto a las decisiones de negocios, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios, que habían previsto conforme al beneficios que habían obtenido, vulnerándose el principio de protección y confianza legítima, contenido en el derecho fundamental de seguridad jurídica.

- Que ese principio obliga a no variar las condiciones de los actos con la finalidad de proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias e inesperadas que pudieran generar inseguridad jurídica y causar incertidumbre a los gobernados; sin embargo, tal situación no ocurrió en la especie, pues el legislador modifica de manera inmediata, sorpresiva y sin justificación urgente el momento en que debe acumularse el ingreso por los accionistas de las SIBRAS en la aportación de bienes inmuebles.

- Que el principio de la confianza legítima en el ámbito de la adopción de normas, exige que las modificaciones o innovaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e

inesperada, sino que se mantengan estables a efecto de no provocar incertidumbre jurídica, a fin de que los gobernados sean a qué atenerse; lo que no ocurre con la modificación del momento de acumular el ingreso por la aportación inmobiliaria a la SIBRA; máxime, cuando esa reforma no obedeció a causa del interés público urgente o perentorio, lo que lleva a concluir que dicha modificación fue arbitraria y caprichosa.

13. En el **décimo tercer concepto de violación** se expone que no se encuentra debidamente fundada y motivada, la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, por lo siguiente:

- Que la modificación del momento en que deben acumularse los ingresos por la aportación inmobiliaria a la SIBRA, conforme a la exposición de motivos, fue para evitar el uso distorsionado del beneficio antes mencionado y así erosionar la base del impuesto sobre la renta; sin embargo, la omisión de preservar el citado estímulo fiscal no se encuentra debidamente fundado y motivado.

- Que ello se debe a que los motivos para sustentar la eliminación del estímulo fiscal no es real ni justifica la vulneración de los derechos fundamentales, en virtud de que no se demuestra que exista una distorsión total de dicho estímulo

por parte de los contribuyentes; máxime, cuando la autoridad fiscal cuenta con un cúmulo de facultades para comprobar el uso correcto del estímulo fiscal que nos ocupa.

- Que en el caso de que lo aducido en la exposición de motivos se considerara una justificación válida, lo cierto es que la omisión de preservar el estímulo fiscal SIBRAS vulnera el derecho fundamental de una planeación democrática, previsto en el artículo 26 constitucional, en virtud de que con su eliminación se obstaculiza el fomento al sector inmobiliario del país, además de que impide que los mexicanos cuenten con mayor espacio de vivienda.

14. En el **décimo cuarto concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulneran los derechos fundamentales igualdad y equidad tributaria, por lo siguiente:

- Que conforme a los artículos 187 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las FIBRAS calculan su resultado fiscal igual al de las SIBRAS, lo que implica que se encuentran en igualdad de circunstancias; sin embargo, las primeras cuentan con un tratamiento fiscal más benéfico, que se generó con la omisión legislativa de mantener el estímulo fiscal a que

se refería el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Que la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal de las SIBRAS genera una vulneración a los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria entre las FIBRAS y las SIBRAS, pues se prevé el estímulo para la primera de las mencionadas, pero no para las segundas.

III. Sentencia de la Juez de Distrito. El Juez de Distrito, determinó, en lo conducente, lo que a continuación se resume:

1. En el cuarto considerando se analizan las causas de improcedencia fundadas hechas valer por las autoridades responsables, y se determinó lo siguiente:

- En es **fundada** la causa de improcedencia que hacen valer las autoridades, referente a la falta de interés legítimo de la quejosa **********, en virtud de que la norma reclamada está dirigida a los accionistas personas físicas o morales que aporten bienes inmuebles a la SIBRA, lo que implica que si la quejosa es una sociedad que recibe bienes, no se ubica en el supuesto de la norma, por tanto carece de interés legítimo para reclamarla en el presente juicio.

- Es **fundada** la causal de improcedencia referente a que el juicio de amparo no puede ocuparse de una omisión legislativa, consistente en que el legislador no previó en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce la figura de las sociedades de inversión en bienes raíces, toda vez que con ello se darían efectos generales a la sentencia de amparo que se dicte, en contravención con lo dispuesto por el artículo 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución General.

2. En el sexto (sic) cuarto considerando se analizan las causas de improcedencia fundadas hechas valer por las autoridades responsables, y se determinó lo siguiente:

- Es **infundada** la casual de improcedencia, referente a que para la impugnación de la norma se requiere un acto de aplicación, en tanto que su naturaleza es heteroaplicativa. Lo anterior, en virtud de que las normas reclamadas tienen el carácter de autoaplicativas y, por ende, desde el inicio de su vigencia inciden en la esfera jurídica de la quejosa, sin necesidad de verificarse un acto concreto de aplicación, además de que la obligación de entero del impuesto diferido surge de manera automática e inmediata en relación con el periodo máximo otorgado, treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, para que se den los supuestos de causación, sin

entrañar en forma alguna eventos futuros de realización incierta, pues tal obligación es presente y cierta.

- Es **infundada** la causal referente a la falta de afectación al interés legítimo de **********, toda vez que de las pruebas aportadas por la quejosa se advierte que ésta se ubica en en el supuesto de la norma, pues en su calidad accionista, mediante el usufructo que realizó, aportó bienes inmuebles a una SIBRA y, por tanto, en su momento deberá acumular la ganancia obtenida, determinar y enterar el impuesto sobre la renta.

- Es **infundado** el motivo de improcedencia aducido por las responsables, referente a que no podrían concretarse los efectos del amparo que, en su caso, llegase a concederse a la quejosa, ya que para el caso de que la norma reclamada se declare inconstitucional, el efecto de la concesión del amparo consistiría en permitir a la quejosa acumular el ingreso obtenido de la aportación del inmueble que realizó en el momento en que éste enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la SIBRA, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente, o bien, cuando la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera

acumulado dicha ganancia previamente, pero sin que se le obligue a acumular los ingresos al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, cuando los supuestos antes mencionados no se hubieran actualizado.

3. En el sexto considerando se analizaron los conceptos de violación propuestos en la demanda de amparo, y se decidió lo siguiente:

- Respecto de los **conceptos de violación segundo y tercero,** en los que se aduce la vulneración al derecho fundamental de irretroactividad, se decidió que desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos como desde la teoría de los componentes de la norma, la disposición reclamada cuyo núcleo esencial radica en el nuevo supuesto de entero del impuesto diferido con motivo de la abrogación de la figura de la SIBRA, no vulnera el principio de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado.

Que ello se debe a que fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, regula situaciones que surgen a partir de su vigencia, esto es, a partir del año dos mil catorce, sin tocar o modificar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a esa vigencia, no obstante que tiene incidencia en el impuesto que se hubiese diferido desde el

ejercicio fiscal en que se aportó el bien y que se obtuvo la ganancia con motivo de dicho acto jurídico.

Consideró que la norma reclamada establece que a partir de dos mil dieciséis, ya durante su vigencia, los accionistas no podrán esperar a que se actualice alguno de los supuestos previstos en la normatividad vigente hasta dos mil trece, y que se reiteran en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio, para efectuar la determinación y el entero del impuesto diferido, sino que a partir de entonces deberán acumular la ganancia obtenida para calcular el impuesto, lo cual significa que, desde el punto de vista temporal, el diferimiento del impuesto se limita a una fecha cierta como es el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Que en ese sentido, la fracción reclamada no modifica derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a su vigencia, pues si en términos de la normatividad vigente hasta dos mil trece, se generó un impuesto diferido a partir de la aportación de los bienes inmuebles a la sociedad de inversión en bienes raíces, el contribuyente concretó para sí el derecho a diferir el pago del impuesto, pero ello, en la inteligencia de que lo único que puede catalogarse como derecho a favor del contribuyente es el diferimiento en el pago, es decir, un lapso sin realizar el entero,

pero no la determinación del *momento* en que debe efectuarse dicho pago, con lo cual, culmina dicho lapso.

Así, el que las disposiciones vigentes hasta dos mil trece establecieran determinados supuestos a partir de los cuales se detonaría el pago del impuesto que se hubiese diferido, no significa que única y exclusivamente a partir de ellos tendrá que realizarse el pago respectivo, en la medida en que la definición del momento en que ha de efectuarse el pago del tributo, no es un aspecto que pueda ser valorado o entendido como un derecho a favor de los contribuyentes.

Que de igual no desconoce, modifica o altera supuestos y consecuencias jurídicas surgidas al amparo de normas anteriores, en virtud de que el supuesto jurídico consiste en la previsión legal de llevar a cabo hechos o circunstancias que generen el diferimiento en el pago del tributo (aportación de bienes a una sociedad de inversión en bienes raíces), mientras que la consecuencia producida por dicho supuesto, es que se difiera el pago del tributo, esto es, que el entero respectivo se efectúe en un momento posterior.

Lo anterior implica que, tanto los supuestos previstos hasta dos mil trece, como el introducido a partir de dos mil catorce, no se integran o no forman parte en sí mismos del supuesto o su consecuencia (diferimiento), porque sólo

constituyen una modalidad de carácter temporal que, hasta no actualizarse, permiten prolongar el diferimiento por más o menos tiempo y, por ende, precisar el momento en que ha de realizarse el pago correspondiente a futuro.

Que en todo caso, se introduce un nuevo supuesto de entero del impuesto diferido cuyo efecto consiste en establecer un momento distinto para dar por concluido el diferimiento (consecuencia derivada del supuesto), sin necesidad de que deba presentarse alguna de las demás condicionantes previstas hasta dos mil trece que se reiteran en la fracción reclamada, pero de ninguna forma modifican o alteran tal consecuencia (que se haya dado el diferimiento), ni el supuesto que le dio origen.

Así, los accionistas que se hayan colocado en los supuestos jurídicos (para generar el diferimiento) previstos en la normatividad vigente hasta dos mil trece, quedan sujetos a las consecuencias (diferimiento en sí), que de esos supuestos legales derivaron y, por tanto, la regulación de tales aspectos está también sujeta a los términos previstos en la legislación señalada; sin embargo, ello no incluye a los otros supuestos que como condicionantes ocasionan que se verifique el pago en un momento determinado para hacer más o menos prolongada la duración del diferimiento.

Por tanto, las disposiciones impugnadas no resultan retroactivas porque surten sus efectos sólo en relación con el impuesto que le es debido al fisco al llegar el ejercicio fiscal de dos mil dieciséis, razón por la cual están regulando situaciones jurídicas que se presentan a partir de su vigencia, respecto de las cuales, por tanto, el legislador puede establecer las condiciones que considere procedentes, con independencia de las que respecto de situaciones surgidas con anterioridad a su vigencia haya regulado en una ley anterior.

- Respecto del **primer y décimo tercer conceptos de violación,** referentes a que la fundamentación y motivación de la norma reclamada y la vulneración el principio de seguridad jurídica, se decidió que la exigencia de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional abarca a todas las autoridades, y que tratándose de actos de autoridades legislativas se satisfacen siempre que aquéllas actúen dentro de los límites de las atribuciones que la constitución les confiere (fundamentación), y que las leyes que expidan se refieran a relaciones sociales que requieran ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que ello implique, en modo alguno, que todas y cada una de las normas que integren un ordenamiento deban ser necesariamente materia de una motivación específica.

Que el Presidente de la Republica al momento de presentar su iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta a la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, fundó su actuación en el artículo 71, fracción I, constitucional; mientras que la Cámara de Diputados en términos de lo dispuesto en el diverso 72, apartado H, de ese ordenamiento, y toda vez que se trataba de la discusión de la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que en términos del precepto citado debe iniciar en la citada Cámara de origen, dictaminó la iniciativa ante ella presentada.

Asimismo, se sostuvo que el dictamen discutido por la Cámara de Diputados fue remitido a la Cámara de Senadores, y que en cumplimiento a lo ordenado en el artículo 176 del Reglamento del Senado, su Presidente turnó a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, el dictamen emitido por la Cámara de Diputados.

Que de lo anterior se advertía que las autoridades Presidente de la Republica y Cámara de Diputados y de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, encargadas de la iniciativa y discusión de la ley del Impuesto sobre la Renta, actuaron en el marco de sus respectivas facultades, en consecuencia contrario a lo que afirma la parte quejosa, éstas

sí fundaron debidamente, su actuación para emitir la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce.

Se expresó que del análisis al proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada, se advierte que la propuesta de abrogar la figura de sociedad inmobiliaria de bienes raíces atiende a la problemática que se advierte del uso indebido de dicha figura, al ser utilizada como medio para diferir impuestos de forma indeterminada y no así como vehículo para el desarrollo del sector inmobiliario, situación que además se reiteró en el dictamen emitido por la Cámara de Diputados y por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, quienes manifestaron su conformidad con la medida adoptada para el ejercicio de dos mil catorce, atendiendo a la realidad actual que guardaba el estímulo en mención.

Que contrario a lo que afirma la parte quejosa, las autoridades legislativas y el ejecutivo federal sí motivaron la medida adoptada consistente en abrogar la figura de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces, dado que lejos de estimular al sector inmobiliario, ésta propició un indebido diferimiento del impuesto generado por las personas que aportaron bienes a sociedades como la referida, pues no obstante que generó un ingreso para éstas, respecto al mismo hubo ocasiones en que no se enteró nada por concepto de

impuesto sobre la renta, incluso, sirvió de instrumento de planeación fiscal o práctica de elusión, al llegarse al extremo de adquirir inmuebles a través de ese tipo de sociedades, sin pagar el impuesto relativo.

Adicionalmente sostiene que por cuanto hace a la abrogación del estímulo otorgado mediante la figura de las sociedades inmobiliarias de bienes raíces, al respecto debe indicarse que en determinados campos -como el económico y el de la organización administrativa del Estado, el legislador en ejercicio de la función que fue atribuida a los que corresponde analizar el tipo de políticas que son las mejores o resultan necesarias en determinado momento, pues en ello radica la libertad de configuración con que cuenta el Poder Legislativo, en ese sentido, si éste determinó que con la abrogación del estímulo contemplado en las sociedades inmobiliarias de bienes raíces se evitaba la evasión del impuesto sobre la renta, resulta claro que dicha medida fue tomada por el legislador atento a la potestad tributaria con la que cuenta, que es la libertad que le otorga la Constitución.

- Respecto del **quinto concepto de violación,** referente a que se vulnera el principio de proporcionalidad, se resolvió que la fuente del concepto de violación que se analiza es la ausencia de simetría fiscal, el cual debe entenderse como un principio de política tributaria que establece un parámetro de

vinculación entre los contribuyentes al nivel de los ingresos y las deducciones, marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción.

Que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha reconocido a la asimetría fiscal, como una condición que traiga consigo la violación alguna de los principios de justicia tributaria, en virtud de que ésta es útil para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos, pero no es un derecho constitucional ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional; es más, podría decirse que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos, en un sentido o en otro para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal, pues ello dependerá de las características propias con las que se haya diseñado el mecanismo impositivo relativo.

En ese sentido sostuvo que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la porción normativa ahora impugnada no proviene de la simetría o asimetría fiscal, sino que deriva de la violación o no, a alguno de los principios contenidos en la Carta Magna, en materia tributaria, como en el caso lo es el

principio de proporcionalidad tributaria, no así de los juicios que se puedan hacer en torno a dicho enunciado de política fiscal en el procedimiento de creación de la norma.

- Respecto del **cuarto concepto de violación,** referente a que se vulnera el principio de equidad tributaria, se resolvió que del análisis comparativo de entre las FIBRAS y las SIBRAS, se advierte que entre sí tienen diferencias que hacen que no sean entes con tratamiento fiscal igual, un ejemplo de ello es, la tasa aplicable para cada una de ellas, el fideicomiso paga impuesto conforme a la tasa del 28%, mientras que la sociedad graba como persona moral normal a una tasa de 30%.

Asimismo, el artículo de 224-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente al dos mil trece, establecía que las sociedades que deseen constituirse como sociedades inmobiliarias de bienes raíces, deberán únicamente cumplir con los requisitos indicados en los puntos segundo, tercero y cuarto del entonces artículo 223 de la citada ley, esto es, las sociedades no deben cumplir con los restantes requisitos que sí son exigibles a los fideicomisos; además, tratándose de los fideicomisos, las rentas de los inmuebles e inversiones se distribuirán de manera anual entre los fideicomisarios, para las sociedades, este requisito no aplica.

Que lo antes expuesto daba noticia de que el trato fiscal diferenciado que aduce la quejosa existe entre los fideicomisos y las sociedades inmobiliarias de bienes raíces, es conforme a derecho, pues ambas son figuras que si bien tienen aspectos en común, lo cierto es que tienen diferencias sustanciales que no permiten considerar que se encuentran en una misma o similar situación jurídica, frente a la norma entre sí.

Con base en lo anterior, se decidió que la inequidad de que se duele la parte quejosa no le causa perjuicio alguno, pues al ser figuras diversas entre sí, el tratamiento debe ser diferente, por tanto en esta parte, el concepto de violación que se analiza es **infundado.**

Adicionalmente, se expuso que eran inoperantes los restantes argumentos en los que se aducía un trato inequitativo a los contribuyentes que como ella no utilizaron la figura de las SIBRAS como media para el diferimiento del impuesto, en virtud de que la inequidad que se alega no se hace depender de las características generales de la norma que contiene, sino que se apoya en la situación hipotética y particular que aduce la parte quejosa, de la cual no puede desprenderse la inconstitucionalidad de esa norma.

- Respecto del **octavo concepto de violación,** referente a que se vulnera el derecho fundamental de

audiencia, se resolvió que ese derecho establece que para considerar que se tiene un debido proceso se debe oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse.

Se precisó que tratándose de contribuciones, el fisco es el encargado de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento del gasto público; por tanto, la determinación y entero de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario podría llegar el momento en que las instituciones se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. Así, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

Por otro lado, aun cuando la determinación y entero del impuesto no procede otorgar la garantía de audiencia previa, existe la posibilidad que una vez determinado y pagado el impuesto, el contribuyente se inconforme con tales actos mediante los medios establecidos en las propias leyes para tal efecto, procedimiento en el cual sí se respetará la garantía de audiencia previa.

- Respecto del **décimo primer concepto de violación,** referente a que la que la fracción XXXV del artículo Noveno Transitorio de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce constituye una ley privativa, se resolvió que para que una ley no sea privativa, es necesario que ésta se aplique sin distinción a todas las personas ubicadas en los supuestos que previene y debe subsistir aun después de aplicarse a un caso determinado.

Que a partir de lo anterior, se considera que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley de Impuesto sobre la Renta no constituye una ley privativa, toda vez que tienen como destinatarios a todos aquellos sujetos que se encuentren en los supuestos normativos que previene, es decir, está dirigida a todos aquellos contribuyentes que son accionistas de las sociedades de inversión en bienes raíces que aportaron bienes inmuebles a éstas, cuya ganancia obtenida se encuentra pendiente de acumular y, por ende, el impuesto correspondiente se encuentra diferido.

Expone que el hecho de que los destinatarios de las normas reclamadas constituyan un grupo específico de personas, como lo señala la quejosa, no significa que los preceptos reclamados pierdan sus caracteres de generalidad, abstracción e impersonalidad, ya que por el contrario, al estar revestidos de tales atributos, están dirigidos a todos los

contribuyentes (accionistas de SIBRAS) que para efectos fiscales estén pendientes de acumular el ingreso obtenido de la aportación de bienes que realizaron y que deban determinar y enterar el impuesto diferido correspondiente, sin excepción alguna.

Adicionalmente, se indicó que existen razones objetivas que permiten destacar cuáles fueron los motivos y el porqué de las modificaciones legislativas reclamadas que por estar dirigidas a una determinada categoría de contribuyentes en circunstancias especiales, no las convierten en privativas.

- Respecto del **sexto concepto de violación,** referente a que se vulnera el principio de rectoría económica, se resolvió que el artículo 25 constitucional se establece el citado principio, el cual debe garantizar que el desarrollo nacional sea integral, esto es, que abarque a toda la población, a todo el territorio nacional y a todo tipo de actividades productivas, para lo cual se establecen distintas atribuciones, como son: conducción, coordinación y orientación de la economía, así como el regular y fomentar las actividades que resultan de interés general, de las áreas prioritarias del desarrollo, de la organización y expansión de la actividad económica del sector social, etcétera.

Sostiene que la norma reclamada está orientada a controlar, eficientar la recaudación y desincentivar las prácticas

evasivas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, impactando económicamente a quienes incurren en tales prácticas, lo que es constitucionalmente legítimo, si se parte de la noción de orden público económico, el cual implica la percepción de recursos fiscales destinados a la satisfacción de necesidades colectivas que no atañen sólo a un individuo, sino a la sociedad en general.

Que para lograr el pago de los impuestos, es válido y necesario que se generen mecanismos de control razonables que tiendan a la conformación de un sistema tributario donde todo aquel que tenga la obligación de contribuir a los gastos del Estado, efectivamente lo haga; de ahí que el impulso de la economía nacional es una obligación del Estado que, desde luego, exige establecer políticas tributarias que eviten las prácticas fiscales evasoras, particularmente en materia del impuesto sobre la renta.

Asimismo, precisa que la exposición de motivos de la norma reclamada, se precisa que las SIBRAS que originalmente nacieron como estímulos fueron distorsionadas, y terminaron siendo medios de planeación con el objeto de diferir el impuesto sobre la renta y no así a manera de estímulo fiscal, por lo que la medida adoptada se encuentra dentro de las facultades que tiene el Estado en materia de rectoría económica para garantizar el crecimiento económico del país,

que se cumple, en los términos previstos en los propios preceptos constitucionales.

Adicionalmente, se expresó que esta Suprema Corte se pronunció en el sentido de que el artículo 25 constitucional, que establece la rectoría del Estado, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, en vía de amparo, que para cumplir con tales encomiendas constitucionales, el Estado deba adoptar ciertas medidas, como es la intención de la quejosa.

- Respecto del **décimo concepto de violación,** referente a que la que la fracción XXXV del artículo Noveno Transitorio de la Ley de Impuesto sobre la Renta vulnera el derecho fundamental de presunción de inocencia, se resolvió que esa medida adoptada por el legislador tiene como efecto el control de impuestos con el objetivo principal de evitar la evasión fiscal, pues como se indicó al no existir el límite temporal para la acumulación de la ganancia obtenida, de no darse los supuestos para que ésta se acumulara, ello implicaba que la acumulación de la ganancia referida incluso no se diera en ningún momento, lo que a su vez implica que el impuesto no se recaude.

Que la derogación de las SIBRAS, así como el establecimiento de una fecha cierta para la acumulación de la

ganancia generada por los accionistas que hayan realizado la aportación de un bien, tiene como asidero constitucional la obligación contributiva que para todos los mexicanos establece el artículo 31, fracción IV, constitucional, y la correlativa facultad del Estado de imponer medidas a efecto de evitar la evasión fiscal; así, el que esa medida impacte a personas que no utilicen la figura como medio de evasión, no significa que se acuse o inculpe de evasores fiscales a ese tipo de sujetos pasivos, ni que se establezca una presunción a priori de que utilizaban la figura con esos fines.

Se precisa que ello se debe a que únicamente es una medida tributaria diseñada por el legislador a efecto de evitar planeaciones fiscales con el uso de la figura de las SIBRAS, de manera tal que el impacto económico contributivo sea absorbido por aquellos que no cubrían el impuesto sobre la renta correspondiente a la ganancia obtenida, ante el diferimiento indefinido de la contribución; por tanto, resulta inaplicable al caso el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 20, apartado B, fracción I, constitucional.

- Respecto del **séptimo y noveno conceptos de violación,** referente a que la fracción XXXV del artículo Noveno Transitorio de la Ley de Impuesto sobre la Renta vulnera diversos preceptos convencionales, se resolvió que eran

inoperantes tales planteamientos, ya que están orientados a tratar de justificar que se debe realizar el control de convencionalidad de la norma reclamada; sin embargo, esa no es una cuestión de constitucionalidad, pues implica solamente confrontar las normas legales con tratados internacionales, que son ratificados por el Estado Mexicano, en materia de derechos humanos y no implica ningún análisis o referencia directa a preceptos de la Constitución, además de que los mismos son reiteración de los expresados en los diversos conceptos de violación que expresó en su escrito de demanda mismos que fueron ya fueron analizados.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión, posterior a la cuestión previa hecha valer en cuanto a lo que consideran que debe entenderse el estímulo fiscal controvertido, interpuesto por las quejosa se sostuvo principalmente lo siguiente:

Agravio Primero. Estima ilegal que en la sentencia recurrida se haya sobreseído en el juicio respecto de la quejosa **********, toda vez que ésta cuenta con interés legítimo para controvertir la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Que lo anterior se debe a que del análisis de la demanda de amparo se advierte que dicha quejosa controvirtió la omisión

de legislativa de preservar el estímulo fiscal que se encontraba previsto en el diverso 224-A de la mencionada ley pero vigente en dos mil trece, además de que con tal situación **********, tendrá la obligación de realizar pagos provisionales, la que antes no tenía.

Sostiene que la omisión legislativa impugnada, contrario a lo decidido en el fallo impugnado, sí vulnera derechos fundamentales de la citada empresa, en tanto que le impone una nueva obligación que no tenía, como es la de realizar pagos provisionales, lo que le da interés legítimo para impugnarla en el juicio de amparo.

Precisa que no es obstáculo el que se haya determinado que al tratarse de una norma autoaplicativa, la quejosa debió demostrarse en los supuestos que ella establece; ello se debe a que ésta reclamó la omisión legislativa en que incurrió el legislador, la que causa una afectación de manera indirecta, por lo que bastaba que demostrara ese aspecto.

Que la citada quejosa cuenta con interés legítimo para acudir al amparo, ya que la sentencia reclamada le ocasiona una afectación a su esfera jurídica en un sentido amplio de índole económica; por ende, para impugnar la omisión legislativa en comento no se requería ser accionista (persona física o moral) de la SIBRA.

Agravio Segundo. Se argumenta que fue incorrecto que en la sentencia impugnada se haya sobreseído en el juicio respecto del acto consistente en la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece.

Ello se debe a que el Juez de Distrito hizo un indebido análisis de los planteamientos de las quejosas en la demanda de amparo, en virtud de que éstas no reclamaron la omisión legislativa de establecer en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta el estímulo fiscal para las SIBRAS, cuando lo que ellas reclamaron efectivamente fue la omisión de preservar el estímulo fiscal que estaba previsto en el artículo 224-A de la citada ley pero vigente hasta dos mil trece.

Aduce que en términos de los artículos 1 y 103, fracción I, constitucional, la quejosa está posibilitada para impugnar las omisiones en que incurran los órganos legislativos; además, que son inaplicables los precedentes que cita el Juez de Distrito, en tanto que no busca un efecto general con la concesión del amparo, pues el efecto del amparo hubiera sido el de preservar el estímulo fiscal establecido en el mencionado artículo 224-A, lo que atiende al principio de relatividad que rige el juicio de derechos fundamentales.

Agravio Tercero. Sostiene que es incorrecto lo resuelto en la sentencia impugnada, en relación con que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de irretroactividad.

Que en el fallo recurrido se decidió que la época de pago del impuesto no forma parte de los derechos de los contribuyentes, o bien, se integre al patrimonio de los causantes; no obstante ello, consideran las quejosas que el momento de acumulación del ingreso sí constituye un derecho adquirido por parte de ellas.

Lo anterior, continúan las quejosas, se debe a que con la actualización del supuesto normativo establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, el momento de la acumulación se gestó al apegarse a lo dispuesto en ese numeral, por lo que ello debió ocurrir cuando el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, o bien, cuando ésta vendiera el bien aportado por los accionistas, pero no en otro momento; máxime, que no hay disposición alguna que prevea que el momento de la acumulación de ingreso que no pueda constituir un derecho adquirido.

Que es incorrecto que en la sentencia recurrida confunda el momento de cumular el ingreso con la época de pago, pues

este último se presenta en términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ahora bien, aun cuando el momento de acumulación puede incidir en la época de pago, lo cierto es que son conceptos diversos.

Aduce que el nuevo supuesto previsto en el estímulo fiscal SIBRAS no constituye una nueva hipótesis del entero del impuesto, sino de acumulación del ingreso generado por la aportación de bienes a la SIBRA; de ahí que no regule sólo aspectos que hayan surgido conforme a la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que a aspectos que nacieron con anterioridad a ella.

Sostiene que no sólo el diferimiento del impuesto forma parte de los derechos adquiridos de los contribuyentes, sino además el momento en que acumulan el ingreso, pues implica la introducción de una facultad al haber jurídico de las quejosas; por ende, si la norma reclamada modifica cuando deben acumular los ingresos las quejosas, es evidente que cambia las consecuencias de haberse usado el estímulo fiscal a que se refería el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Adiciona que el momento de acumular los ingresos por la aportación a la SIBRA no constituye una expectativa de derecho, sino un derecho adquirido, ya que desde el momento en se actualizó lo dispuesto en el artículo 224-A de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, se determinan los supuestos y momentos de acumulación del ingreso, por lo que no constituye una sólo expectativa.

Que el Congreso de la Unión legisla para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, por lo que lógicamente debe entenderse que las normas vigentes en cada año regulan los hechos acontecidos durante el mismo, pero sin que pueda afectar situaciones jurídicas consumadas ni consecuencias jurídicas que éstas hayan producido; de ahí que sea distinto que el legislador modifique una norma que sólo tenga un alcance anual, que cambie un precepto cuyo efecto se gesta en el tiempo.

Asimismo, argumenta que derivado de que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio incide en la época de pago, como elemento esencial del tributo, se colige que dicha norma vulnera el derecho fundamental de irretroactividad, en virtud de que con tal disposición se modificó el momento de la acumulación de la ganancia por la aportación de los bienes a la SIBRA, cuando no sólo el diferimiento del impuesto constituye el derecho adquirido, sino también el momento de la acumulación del impuesto.

Expone que el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta contenía un estímulo fiscal en relación con el momento de acumulación del impuesto, pues el ingreso generado con la aportación de un inmueble a la SIBRA se acumularía cuando se enajenara dicho bien o cuando se enajenaran las acciones concedidas por dicha aportación; sin embargo, el momento de la acumulación por la operación ya realizada es modificado con la norma reclamada, lo que vulnera el derecho fundamental de irretroactividad.

Agravio Cuarto. Se considera que es incorrecto lo decidido en la sentencia impugnada, en cuanto a que el legislador derogó el estímulo fiscal que estaba contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a dos mil trece, sin fundar y motivar el porqué lo hizo.

Que ello se debe a que, como se dijo en la demanda de amparo, en la exposición de motivos no puede advertirse la justificación para modificar un elemento esencial de la contribución que influye en la época de pago del tributo; esto, derivado de que sólo se justificó la derogación del estímulo fiscal, pero no así por qué modificaba el momento de la acumulación del ingreso con motivo de la aportación de un inmueble a la SIBRA.

Asimismo, sostiene que el supuesto uso indebido del estímulo fiscal, no es suficiente para considerar una debida motivación, ya que lo ahí expresado no es justificación para vulnerar derechos fundamentales; máxime, que el cambio de momento no es la vía idónea para que se deje hacer uso indebido del estímulo fiscal, pues para ello la autoridad fiscal cuenta con sus facultades de comprobación.

Expresa que aun cuando el legislador goza de una amplia facultad configurativa, ésta se encuentra limitada a los derechos fundamentales contenidos en la Constitución general y en los tratados internacionales de los que México es parte, en tanto que aun cuando el estado puede emitir leyes, lo cierto es que éstas deben encontrarse en acatamiento al marco de libertades que otorga la Constitución, ello en términos del artículo 25 constitucional.

Agravio Quinto. En este agravio se expone que no es correcto lo resuelto por el Juez de Distrito respecto de que la norma reclamada no vulnera el derecho fundamental de proporcionalidad, por no respetar el principio de simetría fiscal, toda vez que este Alto Tribunal ya ha determinado que debe respetarse dicho principio a fin de cumplir con el derecho fundamental mencionado.

Que al resolverse el amparo directo en revisión 1866/2005, esta Suprema Corte decidió que es correcto que los juzgadores de amparo acudan al principio de simetría fiscal; de ahí que si la norma reclamada no reconoce las afectaciones positivas y negativas en el patrimonio de los contribuyentes, es que se vulnera el derecho fundamental de proporcionalidad.

Sostiene que a partir de lo anterior, se concluye que la norma reclamada no le permite tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva, ya que las sociedades que recibieron los bienes inmuebles lo deducirán paulatinamente, mientras que los accionistas cuentan con una fecha para su acumulación, la que es anterior a la citada deducción.

Aduce que en el fallo recurrido se hace un indebido análisis de lo planteado en la demanda de amparo, ya que no sostuvieron la inconstitucionalidad a partir del procedimiento de creación ni en función de la simetría generada, sino que éste se hizo valer a partir de la vulneración al principio de proporcionalidad, lo que hace inaplicable las tesis en que se apoya el Juez de Distrito.

Agravio Sexto. En este agravio se aduce que la norma reclamada, contrario a lo decidido en la sentencia recurrida, vulnera los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria, ya que pasó inadvertido que los fideicomitentes que

aportaron bienes a las FIBRAS, así como los accionistas que aportaron bienes a las SIBRAS, son inversionistas que buscan fomentar la inversión inmobiliaria en el país; sin embargo, sin justificación alguno, el legislador no modificó el estímulo otorgado a las primeras, pero sí el de las segundas.

Así, tanto los fideicomitentes que aportaron bienes a las FIBRAS, así como los accionistas que aportaron bienes a las SIBRAS, son sujetos que deberían tener un mismo tratamiento, pues se encuentran en igualdad de circunstancias; sin que obste lo decidido en la sentencia, ya que las diferencias que ahí se hacen son con motivo, precisamente, del fideicomiso.

Agrega que la vulneración al principio de equidad no se apoya en una situación hipotética y particular sino que es real, pues deriva de un tratamiento desigual entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, toda vez que la fracción II del artículo noveno transitorio reconoce los derechos y obligaciones derivados de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abrogó, pero los desconoce de los accionistas de las SIBRAS que les hayan aportado bienes inmuebles.

Incluso, la inconstitucionalidad de la norma se hizo valer a partir de que dicha disposición otorga un trato distinto a aquellos accionistas que enajenan los bienes aportados a una SIBRA antes del treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis,

ya que a ellos no se les modificó el momento de acumulación, mientras que aquéllos que no enajenen los bienes a antes de esa fecha si lo hace.

Agravio Séptimo. En este agravio se argumenta que es incorrecto lo decidido en el fallo recurrido, en cuanto a que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de audiencia, ya que se pasa inadvertido que las quejosas se encuentran en una situación particular fuera de la norma.

Que la disposición reclamada no establece un gravamen a cargo de las quejosas, sino que les limita un derecho que ya existía en su haber jurídico conforme a la legislación vigente en dos mil trece; por ende, se estudia de forma indebida el tópico formulado en el octavo concepto de violación, ya que las quejosas no se duelen de la oportuna defensa previa a su derecho de propiedad, sino que en contravención a ese derecho fundamental, no se les permitió demostrar que no se había hecho uso indebido del estímulo fiscal.

Agravio Octavo. En este agravio se expone que contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, la norma reclamada sí constituye una ley privativa, en tanto que va dirigida a determinado sector de la población, pasando inadvertido que

existen otros sectores de la población con las mismas características y a quienes no va dirigido la norma.

Agrega que la norma va dirigida a personas nominalmente designadas y atiende a criterios subjetivos, pues no existe explicación lógica que justifique que la norma reclamada va dirigida únicamente a las SIBRAS; lo anterior, en tanto que la Ley del Impuesto sobre la Renta respetó los derechos y obligaciones surgidos con motivo de la ley abrogada, además de que no derogó el estímulo fiscal dirigido a las FIBRAS, de ahí que la disposición reclamada pierda generalidad, abstracción y permanencia.

Agravio Noveno. En este agravio se aduce que es incorrecto que se haya declarado inoperante el argumento formulado en cuanto a que, la norma reclamada vulnera el principio de rectoría económica del Estado.

Sostiene que aun cuando el legislador cuenta con la facultad y responsabilidad de controlar y eficientar la recaudación y desincentivar la evasión, lo cierto es que no tiene competencia para modificar un estímulo fiscal previsto para apoyar un área del sector inmobiliario, sin una justificación válida.

Que los abusos en el uso del estímulo fiscal no es una causa suficiente para modificarlo o derogarlo, ya que precisamente su intención fue la de fomentar el sector inmobiliario en el país a cambio del diferimiento del impuesto, por lo que la norma reclamada vulnera el principio de rectoría económica, en tanto que el legislador no cuenta con facultades un beneficio dirigido a fomentar el sector inmobiliario.

Aduce que las políticas llevadas a cabo respecto de la inversión inmobiliaria, se traduce en un agravio en la esfera jurídica de las quejosas al encontrarse en desventaja en relación con otros contribuyentes que se encuentran en la misma situación; lo anterior, en tanto que dentro del principio de rectoría económica se encuentra contenido el fomento a la competitividad, lo que implica que la modificación al estímulo fiscal en comento, deja en desventaja a las quejosas respecto de las FIBRAS, quienes no se ven perjudicados con la norma, lo que implica que sí se vulnera el citado principio.

Expresa que dadas las desventajas competitivas entre los accionistas de las SIBRAS en relación con los fideicomitentes de las FIBRAS, con motivo de las políticas del Estado para fomentar la inversión inmobiliaria en el país, genera un agravio a las quejosas, por lo que en el caso sí podían alegar una violación al principio de rectoría económica y, en esa medida, es inaplicable el criterio en que se apoya el Juez de Distrito.

Agravio Décimo. En este agravio se sostiene que es incorrecto lo decidido en el fallo recurrido, en cuanto al estudio que hizo del tópico referente a que la norma reclamada vulnera el principio de presunción de inocencia.

Ello se debe a que el principio de presunción de inocencia en momento alguno ha sido reservado de forma exclusiva para el derecho penal o el derecho administrativo sancionador, sino que vincula a todos los poderes públicos y es de aplicación inmediata; máxime, que la jurisprudencia en que se apoya el Juez de Distrito de modo alguno aduce que no es aplicable a la materia tributaria.

Que de la exposición de motivos se advierte que el legislador precisó que los contribuyentes estaban haciendo uso indebido del estímulo fiscal por lo que decidió eliminarlo en la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce y, por ende, modificó el momento en que los accionistas de las SIBRAS acumularían el ingreso; de ahí que se transgreda el principio de presunción de inocencia, pues con la medida combatida se sanciona a los sujetos que, como las quejosas, pretendieron fomentar la inversión inmobiliaria.

Aduce que el legislador hizo notar que las autoridades del Servicio de Administración Tributaria advirtieron que los contribuyentes hacían uso indebido del estímulo fiscal, y a partir

de ahí consideró que todos se encontraban haciendo uso indebido del mismo; sin embargo, esa prueba es insuficiente para desvirtuar la presunción de inocencia y se omita preservar el estímulo de las SIBRAS.

Agravio Décimo primero. En este agravio se argumenta que la sentencia recurrida omitió analizar los planteamientos propuestos en los conceptos de violación tercero; cuarto, inciso D), quinto, inciso B), séptimo, octavo, noveno, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto, hechos valer en la demanda de amparo.

CUARTO. Estudio de los agravios. Esta Primera Sala analizará de manera conjunta los agravios hechos valer en el recurso de revisión interpuesto por las quejosas, en términos del artículo 76 de la Ley de Amparo.

I. Sobreseimiento por la omisión legislativa de mantener el estímulo fiscal.

En el segundo agravio se aduce que es ilegal la decisión de la sentencia recurrida en cuanto a que se determinó sobreseer en el juicio por el acto reclamado, consistente en la omisión de mantener el estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para analizar la proposición anterior, debe tenerse en cuenta que de la lectura a la demanda de amparo se advierte que la quejosa señaló como actos reclamados, por un lado, la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, el cual modificó el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece.

Asimismo, señaló como acto reclamado la omisión de preservar el estímulo fiscal a que se refería el mencionado artículo 224-A.

Para dejar en claro cuál es el estímulo fiscal a que hace referencia la quejosa y en qué consiste, resulta pertinente transcribir el contenido del mencionado artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

> ***"Artículo 224-A.*** *Las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de esta Ley que cumplan con los requisitos a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 223 de esta misma Ley, podrán aplicar lo siguiente:*
> ***I.*** *Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:*
> *a) Enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del*

inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.
b) La sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.
La ganancia que se acumule se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule.
***II.** No realizarán pagos provisionales por concepto del impuesto sobre la renta.*
***III.** Cuando tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refieren los artículos 33 y 179 de esta Ley, deberán entregar a dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.*
La participación accionaria promedio diaria a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo la suma de la participación accionaria diaria que representen las acciones propiedad del fondo respecto del capital social, entre el número de días del ejercicio.
La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.
Las sociedades mercantiles a que se refiere este artículo deberán cumplir con los requisitos de información que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general".

Del numeral reproducido se advierte que las sociedades mercantiles que tributaran y cumplieran con los requisitos establecidos en el diverso 223, fracciones II, III y IV[6], de la Ley

[6] ***"Artículo 223.** Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o*

del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, estarían en posibilidad de aplicar los beneficios que dicho numeral establecía.

Tales beneficios podrían dividirse en dos segmentos, uno va dirigido a los accionistas de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces o SIBRA, y consistía en diferir la ganancia que se generaba con motivo de la aportación del inmueble a esa sociedad (pues para efectos fiscales se considera una enajenación).

Así, la acumulación de la ganancia por los accionistas se presentaba cuando, por un lado, se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando ésta enajenará los

---

construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, cuando se cumplan los requisitos siguientes:
I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.
II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.
III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.
IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 224 de esta Ley.
V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.
VI. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso".

bienes aportados. Cabe mencionar que dicha ganancia se actualizaba desde el mes en que se obtuvo hasta el mes en que se acumulará.

Pero en el caso, de que el accionista fueran fondos de jubilaciones y pensiones, lo que se entregaba era un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que tuvieran en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio.

El numeral en comento establecía otro beneficio, el cual se dirigía a las sociedades de inversión, y que consistía en eximirla de realizar pagos provisionales.

Para dos mil catorce, el legislador abrogó y restructuró la Ley del Impuesto sobre la Renta y el estímulo fiscal a las SIBRAS se estableció en el artículo noveno transitorio, fracción XXXV[7].

---

[7] ***"ARTÍCULO NOVENO.*** *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*
(…)
XXXV. *Las sociedades mercantiles que al 31 de diciembre de 2013, hubieran aplicado el estímulo establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, estarán a lo siguiente:*
1. *Los accionistas que aportaron bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:*
a) *Enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.*
b) *La sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.*

Dicho numeral establece el beneficio que para los accionistas estaba establecido en el mencionado artículo 224-A, es decir, el diferimiento del momento en que se acumula la ganancia; sin embargo, agregó una fecha fija para la acumulación, pues si no se actualizan los supuestos de acumulación ya establecidos en el mencionado artículo 224-A (reiterados en la fracción XXXV del diverso noveno transitorio) deberá acumularse la ganancia a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Una vez explicado en qué consistía el estímulo fiscal SIBRAS y los actos reclamados que las quejosas señalaron en su demanda de amparo, esta Suprema Corte advierte que aun cuando la quejosa hizo mención a que lo que impugnaba era una omisión atribuida tanto al legislador como al Ejecutivo Federal, lo cierto es que no se trata de una de las llamadas omisiones legislativas.

En efecto, la estructura impugnativa que se hace en la demanda de amparo de los actos que dice reclamar la quejosa, parte de que la quejosa considera que no tendría que adicionarse otro supuesto para la acumulación del ingreso que

---

Si al 31 de diciembre de 2016 no se han dado los supuestos a que se refieren los incisos anteriores, los accionistas a que se refiere este numeral deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

2. *La ganancia que se acumule conforme al numeral anterior, se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule".*

se difería en términos del estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece.

Así, pese a que en la demanda de amparo se dice que se reclama *"… la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 2013…",* lo cierto es que tal aseveración en realidad no constituye una omisión a cargo del legislador

Ello se debe a que en realidad, la quejosa se dolió de la modificación que se hizo al estímulo fiscal dirigido a las SIBRAS y que antes estaba previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, es decir, no se acude al juicio de amparo a impugnar la falta de actividad legislativa de alguna circunstancia que necesita o debió ser regulada legislativamente, sino –precisamente– controvierte la actividad del legislador al modificar el citado estímulo fiscal.

En ese sentido, es verdad que en la demanda de amparo la quejosa no señaló como acto reclamado la *"… omisión legislativa, consistente en que el legislador no previó en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce la figura de las sociedades de inversión en bienes raíces…",* como se expone en la sentencia recurrida.

No obstante tal imprecisión en el fallo impugnado no tiene como efecto que, como lo pretende la quejosa, que deba tenerse como acto destacado lo que ella denominó *"… la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 2013…".*

Lo anterior se debe a que, por un lado, en el caso la omisión que aduce la quejosa, en realidad se traduce en la modificación del estímulo fiscal por la inversión a la SIBRA a partir de de la entrada en vigor de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Bajo ese esquema, es correcto que en la sentencia impugnada se hubiera sobreseído en el juicio respecto del acto reclamado consistente en *"… omisión legislativa, consistente en que el legislador no previó en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para dos mil catorce la figura de las sociedades de inversión en bienes raíces…",* en la medida de que tal omisión es inexistente, pues de lo que en realidad se duele la quejosa es de la actividad legislativa, consistente en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

Sin que pase inadvertido a este Alto Tribunal el tópico de la quejosa en el que aduce que en términos de los artículos 1 y 103, fracción I, constitucionales puede impugnar omisiones legislativas; no obstante, al margen de que pueda ejercer la acción de amparo para tal finalidad, lo cierto es que en el caso no estamos en presencia de una omisión legislativa, como ha quedado apuntado anteriormente.

Consecuentemente, el tópico que nos ocupa debe declararse infundado, pues aun cuando el Juez de Distrito no hubiera precisado correctamente el acto que efectivamente reclamaba la quejosa, lo cierto es que sobre éste sí debería operar su sobreseimiento, tal como se hizo en el fallo impugnado.

II. Interés legítimo de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces quejosa, para acudir al amparo.

En el primer agravio se aduce que **********, contaba con interés legítimo para acudir a impugnar la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, pues lo que se controvertía en el juicio de amparo era la omisión de legislativa de preservar el estímulo fiscal que se encontraba previsto en el diverso 224-A, además de que se le genera la obligación de realizar pagos provisionales.

Para dar solución a la proposición anterior, debe tenerse en cuenta que en el apartado anterior se precisó el acto que realmente se reclama en el juicio de amparo, consiste en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, a través de la cual se retoma el estímulo fiscal que se preveía en el diverso 224-A, pero se modifica en cuanto a que se agrega otro momento para la acumulación de los ingresos por los accionistas de la SIBRA.

En ese sentido, cuando en el agravio que nos ocupa se aduce que se pasó inadvertido el interés legítimo con el que contaba **********, para reclamar *"… la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 2013…",* debe concluirse que parte de una premisa inexacta.

Lo anterior, pues aun cuando de forma creativa la quejosa pretende hacer notar que reclama la omisión de mantener el estímulo fiscal de las SIBRAS, como si se tratara de un no hacer por parte del legislador, es decir, como si el legislador estuviera obligado a dejar de hacer algo, no hay duda que ese reclamó en realidad deriva precisamente de lo contrario, pues emana de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, en específico, de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio.

Por tanto, el que se aduzca en el agravio que se analiza que **********, a partir de lo que venía impugnando, como es mantener el estímulo fiscal que estaba previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, en realidad constituye una premisa inexacta, pues lo que reclama es el hacer del legislador reflejado en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de esa ley, pero para dos mil catorce.

Hecha la precisión anterior, como fue analizado también en el apartado anterior, la fracción XXXV del artículo noveno transitorio establece que en el caso en que una sociedad hubiera ejercido la opción a que se refería el artículo 224-A, los accionistas que hubieran aportado bienes inmuebles acumularán la ganancia por dicha aportación cuando el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA vendiera el bien aportado por el accionista, además de que en caso de que tales supuestos no se actualizarán a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, dichos accionistas deberán acumular la ganancia a esa fecha.

En ese sentido, tal como se determinó en la sentencia recurrida, la fracción XXXV del artículo noveno transitorio no está dirigido a las sociedades inmobiliarias de bienes raíces, como es **********, sino que está encaminado a regular el que hacer de sus accionistas que le aportaron bienes inmuebles.

Ahora bien, esta Primera Sala ha abordado en diversas ocasiones lo qué debe entenderse por interés legítimo, por ejemplo en el amparo en revisión 366/2012[8], lo definió como aquél interés personal –individual o colectivo–, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que pueda traducirse, si llegara a concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso.

Al resolverse la contradicción de tesis 553/2012[9], esta Primera Sala decidió que el interés legítimo debe estar garantizado por un derecho objetivo (sin que necesariamente dé lugar a un derecho subjetivo) y debe haber una afectación a la esfera jurídica del quejoso en sentido amplio que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública o de cualquier otra; además, que ese tipo de interés se actualizará, en la mayoría de los casos, cuando existan actos de autoridad, cuyo contenido normativo no está dirigido directamente a afectar los derechos de los quejosos, sino que, por sus efectos jurídicos irradiados colateralmente, ocasiona un perjuicio o priva de un beneficio en la esfera jurídica de la persona, justamente por la especial situación que tiene en el ordenamiento jurídico, por lo que cabría hablar de un agravio personal e indirecto, en oposición al agravio personal y directo exigido por el interés jurídico.

---

[8] Resuelto en sesión de cinco de septiembre de dos mil doce, por unanimidad de cinco votos, fungiendo como ponente el Ministro José Ramón Cossío Díaz.
[9] Resuelto en sesión de seis de marzo de dos mil trece, por mayoría de cuatro votos, quien fungió como ponente el Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, al resolver la contradicción de tesis 111/2013[10], estableció con mayor precisión la definición del concepto de interés legítimo, y estableció que para que exista ese tipo de interés 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, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el cual no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse. Así se estableció que los rasgos definitorios del interés legítimo son los siguientes:

a) Implica la existencia de un vínculo entre ciertos derechos fundamentales y una persona que comparece en el proceso.

b) El vínculo no requiere de una facultad otorgada expresamente por el orden jurídico, es decir, la persona con interés se encuentra en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real y jurídicamente relevante.

[10] Resuelto en sesión de cinco de junio de dos mil catorce, por unanimidad de diez votos, que derivó de esta ponencia.

c) Consiste en una categoría diferenciada y más amplia que el interés jurídico, pero tampoco se trata de un interés genérico de la sociedad como ocurre con el interés simple. Es decir, implica el acceso a los tribunales competentes ante posibles lesiones jurídicas a intereses jurídicamente relevantes y, por ende, protegidos. En otras palabras, debe existir un vínculo con una norma jurídica, pero basta que la misma establezca un derecho objetivo, por lo que no se exige acreditar la afectación a un derecho subjetivo, pero tampoco implica que cualquier persona pueda promover la acción.

d) La concesión del amparo, se traduciría en un beneficio jurídico en favor del quejoso, es decir, un efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro pero cierto, mismo que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse.

e) Debe existir una afectación a la esfera jurídica del quejoso en un sentido amplio, 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.

f) Así, el quejoso tiene un interés propio distinto del de cualquier otro gobernado, consistente en que los poderes públicos actúen de conformidad con el ordenamiento jurídico,

cuando con motivo de tales fines se incide en el ámbito de dicho interés propio.

g) La situación jurídica identificable, surge por una relación específica con el objeto de la pretensión que se aduce, ya sea por una circunstancia personal o por una regulación sectorial.

h) 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.

i) 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 juzgadores de amparo al aplicar dicha figura jurídica. Es decir, el criterio contenido en la presente sentencia no constituye un concepto cerrado o acabado sobre el interés legítimo, sino que contiene los elementos suficientes para adaptarse a diversas situaciones, así como notas distintivas para no confundirse con otros tipos de interés.

j) Finalmente, el interés debe responder a la naturaleza del proceso del cual forma parte, es decir, el interés legítimo requiere ser armónico con la dinámica y alcances del juicio de

amparo, consistentes en la protección de los derechos fundamentales de las personas.

Aunado a lo anterior, al resolverse el amparo en revisión 216/2014, esta Sala sostuvo que para que pueda reconocerse interés legítimo a una persona para impugnar una ley de la que no es destinatario debe alegar resentir una afectación que presente una relación causal con la norma que no puede ser hipotética, conjetural o abstracta; así, estableció que la afectación generada colateralmente por la ley debe ser palpable y discernible objetivamente, de tal forma que la afectación resentida pueda calificarse como una verdadera creación de la obra del legislador.

En ese sentido, aun cuando es verdad que este Alto Tribunal ha sustentado que el interés legítimo se actualiza cuando, entre otros supuestos, la norma reclamada no afecta de manera directa a los quejosos, sino que lo hace de una forma indirecta, lo cierto es que, en el caso, la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce tampoco le afecta de manera indirecta a **********.

Ello se debe a que, como antes se dijo, la citada disposición está dirigida a los accionistas de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces y no a la sociedad misma, pues

son aquéllos quienes deben acumular la ganancia por la aportación que hicieron (bien inmueble) a la citada sociedad.

No es obstáculo para llegar a la conclusión anterior, el tópico en el que se sostiene que la omisión legislativa sí vulnera derechos fundamentales de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces quejosa, en tanto que le impone una nueva obligación que no tenía, como es la de realizar pagos provisionales.

Lo anterior, pues pese a que el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece establecía un beneficio a las sociedad inmobiliaria de bienes raíces, y con la entrada en vigor de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio tal beneficio desapareció, lo cierto es que esa norma no es la que le impone la carga de efectuar pagos provisionales, sino es el diverso 14[11] de la ley vigente para esa anualidad.

Máxime, que del análisis de la demanda de amparo no se advierte que, como aduce la SIBRA quejosa, esté impugnando la fracción XXXV del artículo noveno transitorio por no prever el beneficio de no realizar pagos provisionales, pues sus argumentos se enfocan, como se dijo, a evidenciar que se vulneran diversos derechos fundamentales porque esa norma

---

[11] ***"Artículo 14.*** *Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:*
(...)"

incorpora un nuevo supuesto para que los accionistas acumulen la ganancia derivada de la aportación de un bien inmueble.

Consecuentemente, los tópicos que en este apartado nos ocupa son, por un lado, inoperantes y, por el otro, infundados, ya que la quejosa no reclama una omisión que haga procedente el juicio de amparo para la quejosa antes mencionada, como tampoco la norma sobre la que recae la procedencia del juicio de amparo va dirigido a la sociedad inmobiliaria de bienes raíces.

III. Omisión de analizar diversos argumentos de la demanda de amparo.

En el décimo primer agravio se expone que el Juez de Distrito omitió analizar lo argumentado en los conceptos de violación tercero; cuarto, inciso D), quinto, inciso B), séptimo, octavo, noveno, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto; sin embargo, tal proposición es **parcialmente fundada,** en virtud de que del estudio de la sentencia recurrida se advierte que sí se abordaron algunos de los tópicos a que se refiere la quejosa.

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que, en los citados conceptos de violación, la quejosa hizo valer, en esencia, lo siguiente:

- En el **tercer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica, ya que el momento en que un accionista aporta bienes inmuebles a una SIBRA, el supuesto normativo en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya se había actualizado y sólo quedaba pendiente el momento en que se acumularía la ganancia; además, el legislador no cuenta con facultades para modificar la realidad social y jurídica imperante, como es el momento de acumulación de la citada ganancia.

- En el **cuarto concepto de violación** se expone que el numeral impugnado transgrede el derecho fundamental de igualdad y equidad tributaria, por lo siguiente:

i) Se otorga un trato diferenciado entre los fideicomitentes de las FIBRAS y los accionistas de las SIBRAS, cuando se encuentran en igualdad de circunstancias, pero para las primeras sigue subsistiendo un estímulo fiscal.

ii) Se da un trato diverso en relación con los sujetos a quienes se les respetaron sus derechos a la luz de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los accionistas de las SIBRAS también se encontraban en la misma situación.

iii) La norma reclamada distingue entre los contribuyentes que antes del treinta y uno de diciembre de dos mil trece enajenan sus acciones de la SIBRA, o bien, que ésta hubiera enajenado el bien aportado, con aquéllos que no lo hubieran hecho, pues a estos últimos se les modifica la fecha en que deben acumular el ingreso.

- En el **quinto concepto de violación** se expone que el dispositivo combatido violenta el principio de proporcional tributaria y el derecho fundamental de proporcionalidad genérica, pues no se respeta el principio de simetría fiscal a fin de cumplir con el de proporcionalidad tributaria, además de que la modificación del estímulo de las SIBRAS no resulta razonable para alcanzar el fin propuesto en la exposición de motivos.

- En el **séptimo concepto de violación** se expone que la norma reclamada vulnera el derecho fundamental de desarrollo integral, ya que no existe una razón válida que justifique el trato desigual entre los sujetos que aporten bienes inmueble a las FIBRAS de quienes lo hacen a las SIBRAS; además, que la aseveración hecha en la exposición de motivos transgrede la honra y reputación de los gobernados, protegido en el numeral 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

- En el **octavo concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el derecho fundamental de audiencia, toda vez que antes de que sufra una afectación al derecho de propiedad (modificación del estímulo) no se le permitió defensa previa; asimismo, con esa modificación se les sanciona sin que se les permita comparecer a defender sus derechos.

- En el **noveno concepto de violación** se expone que la norma reclamada transgrede el derecho fundamental al patrimonio, ya que tenía el derecho en su patrimonio de acumular la ganancia por esa aportación a la SIBRA cuando enajenara las acciones que se les dieron, o bien, cuando la SIBRA enajenará los bienes aportados; no obstante, el legislador los privó de ese derecho incorporado al establecer que si lo anterior no ocurría, acumularía la ganancia al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

- En el **décimo segundo concepto de violación** se expone que la disposición combatida es contraria al derecho fundamental de seguridad jurídica, en cuanto la vertiente de protección y confianza legítima, de forma inmediata, sorpresiva y sin justificación urgente, el legislador modificó el momento en que los accionistas de las SIBRAS deben acumular el ingreso por la aportación de un inmueble.

- En el **décimo tercer concepto de violación** se expone que no se encuentra debidamente fundada y motivada, la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, así como que no se demuestra que exista una distorsión total de dicho estímulo por parte de los contribuyentes; además, que la omisión de preservar el estímulo fiscal SIBRAS vulnera el derecho fundamental de una planeación democrática, previsto en el artículo 26 constitucional, en virtud de que con su eliminación se obstaculiza el fomento al sector inmobiliario del país.

- En el **décimo cuarto concepto de violación** se expone que se transgreden los derechos fundamentales igualdad y equidad tributaria, ya que conforme a los artículos 187 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las FIBRAS calculan su resultado fiscal igual al de las SIBRAS, lo que implica que se encuentran en igualdad de circunstancias; asimismo, que la omisión legislativa de preservar el estímulo fiscal de las SIBRAS vulnera esos derechos fundamentales, en virtud de que prevé el estímulo para la primera de las mencionadas, pero no para las segundas.

De la comparación de los tópicos antes precisados, en relación con lo decidido en la sentencia impugnada en este recurso de revisión, se advierte que se analizó parcialmente el

cuarto concepto de violación referente a la vulneración a los derechos de igualdad y al principio de equidad tributaria, ya que se omitió pronunciarse respecto a la última de las proposiciones ahí planteadas, referente a la distinción entre los contribuyentes que antes del treinta y uno de diciembre de dos mil trece enajenan sus acciones de la SIBRA, o bien, que ésta hubiera enajenado el bien aportado, con aquéllos que no lo hubieran hecho.

En relación con el décimo cuarto concepto de violación cabe precisar que, aun cuando expresamente en la sentencia recurrida no se dijo que se analizaba al momento en que se abordó el tópico referente al principio de equidad tributaria y al derecho fundamental de igualdad, lo cierto es que los tópicos sobre los cuales descansa uno y otro concepto de violación son sustancialmente los mismos, por lo cual se estima que el décimo cuarto concepto de violación sí fue abordado en el fallo impugnado.

Asimismo, se aprecia que en el fallo impugnado se estudió parcialmente el quinto concepto de violación, pues en éste sí se abordó lo relativo a la vulneración al principio de proporcionalidad tributaria; empero, la quejosa también adujo que la norma reclamada vulneraba el derecho fundamental de proporcionalidad de forma genérica, sin que de la sentencia recurrida se advierte que haya sido abordado.

Por otro lado, el Juez de Distrito sí abordó lo referente a la transgresión a su derecho al patrimonio, conforme a las diversas disposiciones convencionales, a que se refieren los conceptos de violación séptimo y noveno, pues respecto de tales tópicos sostuvo que eran inoperantes, en tanto que consideró que no se trataban de temas de constitucionalidad de la norma, pues sólo implicaba confrontar las normas legales con tratados internacionales, además de que se trataba de aspectos ya propuestos en sus otros conceptos de violación que ya habían sido abordados en su momento.

Respecto del tópico contenido en el octavo concepto de violación relativo al derecho de audiencia previa, se aprecia de la sentencia que sí fue analizado y se determinó que el que no se hubiera escuchado a la quejosa antes de limitar el estímulo fiscal de las SIBRAS no vulneraba ese derecho humano.

En relación con el décimo tercer concepto de violación, el Juez de Distrito analizó de forma conjunta con el primer concepto de violación en los que se hicieron valer la indebida motivación y fundamentación legislativa al derogar el estímulo fiscal de las SIBRAS; no obstante, se omitió pronunciarse respecto al argumento en el que se sostuvo que la norma impugnada vulnera el principio de planeación democrática, previsto en el artículo 26 constitucional, en virtud de que con su

eliminación se obstaculiza el fomento al sector inmobiliario del país, además de que impide que los mexicanos cuenten con mayor espacio de vivienda.

Sin embargo, también se desprende que el Juez de Distrito omitió analizar las proposiciones referentes a: i) la vulneración al derecho fundamental de seguridad jurídica (tercer concepto de violación); ii) violación al principio de equidad tributaria e igualdad en cuanto a los accionistas de la SIBRA (última parte del cuarto concepto de violación); iii) la transgresión al derecho fundamental de proporcionalidad genérica (segunda parte del quinto concepto de violación); iv) la contravención a la seguridad jurídica a partir de su vertiente de confianza legítima (décimo segundo concepto de violación); y, v) la violación al principio de planeación democrática (décimo tercer concepto de violación).

No es obstáculo que en la sentencia recurrida se haya expresado que al analizar el segundo concepto de violación se analizaría conjuntamente el tercer concepto de violación, pues de la lectura a esa parte del fallo se aprecia que el Juez de Distrito sólo se ocupó de analizar el segundo concepto de violación.

Por tanto, dada la omisión en que se incurrió en la sentencia impugnada, en términos del artículo 93, fracción V, de

la Ley de Amparo, esta Primera Sala procederá a analizar tales tópicos en los apartados correspondientes.

IV. Vulneración al principio de irretroactividad.

En el tercer agravio, se expone que contrario a lo decidido en la sentencia recurrida la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de irretroactividad, toda vez que la sentencia recurrida confunde la época de pago con el momento de acumulación, el cual sí constituye un derecho que se integra a su patrimonio de la quejosa (conjuntamente con el diferimiento del impuesto), por lo que no es sólo una expectativa de derecho.

Asimismo, se aduce que el supuesto adicional previsto en la norma reclamada no constituye una nueva hipótesis del entero del impuesto, sino de acumulación del ingreso.

Los argumentos antes sintetizados son infundados, pues la norma reclamada no vulnera el principio de irretroactividad de la ley.

A fin de analizar de demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que en la jurisprudencia P./J. 123/2001 de rubro: ***“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU***

DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA"[12]**,** el Tribunal Pleno determinó que acorde a la teoría de los componentes de la norma, la estructura lógica de las normas jurídicas se integra por los elementos siguientes: supuesto jurídico y las consecuencias que –en general–, necesariamente derivan de su actualización, es decir, el propio supuesto jurídico se compone de uno o varios hechos, situaciones o actos jurídicos previstos en la norma de cuya realización dependerá que se materialicen la o las consecuencias de derecho.

---

[12] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, octubre de 2001, página 16, que lleva por texto el siguiente: *"Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan".*

Conforme a lo expuesto, una norma transgrede el artículo 14 constitucional, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados tal derecho, lo que no ocurre cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Tratándose de la derogación de una norma, también es aplicable el referido principio, ya que si se parte de que ésta consiste en la actividad legislativa por virtud de la cual se eliminan ciertas disposiciones del orden jurídico y evitar así su futura aplicación, lo cual significa que determina la pérdida de su vigencia de manera definitiva, o bien, permite la subsistencia de una cierta vigencia para casos concretos.

Entonces, los efectos de una derogación se encuentran delimitados por el principio de no retroactividad, en tanto que debe evitar los abusos que por parte de las autoridades se pudieran presentar por la anulación de actos creados válidamente con anterioridad.

En el caso, como antes se analizó, el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece establecía un beneficio para los accionistas de las sociedad inmobiliaria de bienes raíces (SIBRA), consistente en que cuando éstos aportaban los bienes inmuebles, la ganancia que deriva de esa portación no se acumularía inmediatamente, sino establecía ciertos supuestos en que ello ocurriría.

Tales supuestos de acumulación se actualizaban cuando: **i)** los accionistas enajenarán las acciones que les fueron entregadas por la SIBRA con motivo de la aportación del inmueble; y, **ii)** la SIBRA enajenará el bien inmueble aportado por sus accionistas.

De lo antes expuesto, se tiene que la norma en comento establecía un beneficio a favor de los accionistas que implicaba no acumular la ganancia por la aportación del inmueble dado a la SIBRA, el cual tenía como efecto invariablemente el diferimiento del momento en que se pagaría el impuesto sobre la renta por dicha aportación, ya que para efectos fiscales se considera una enajenación.

Se advierte de lo anterior, que en el caso el momento en que se acumulan los ingresos (ganancia por la aportación del inmueble) con el que se realiza el pago del impuesto se encuentra íntimamente vinculados; es decir, no pueden

desasociarse, pues cuando se actualice el momento en que debe acumularse el ingreso por la ganancia en la aportación del bien a la SIBRA, deberá efectuarse el pago del impuesto.

Por su parte, el artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, en su fracción XXXV, retomó el beneficio fiscal para los accionistas y precisó que acumularán la ganancia por esa aportación, en los casos siguientes:

- Cuando el accionista enajene las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

- Cuando la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

- Si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han dado los supuestos anteriores, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

De lo anterior se tiene que la norma reclamada no modifica los derechos o supuestos jurídicos ocurridos con anterioridad a su vigencia, pues aun cuando guardan cierta relación con la disposición anterior, ello no significa que el beneficio acaecido durante su vigencia esté siendo modificado con el nuevo supuesto que regula el estímulo de las SIBRAS.

En efecto, si bien el asunto en estudio, la quejosa aportó bienes inmuebles a una sociedad inmobiliaria de bienes raíces (**********), haciendo uso del estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, el beneficio del que gozó con tal acontecimiento fue precisamente diferir el momento en que se acumularía la ganancia de esa aportación y, en esa medida, el momento en que se pagaría el tributo.

Como antes quedó precisado, el supuesto de la norma vigente hasta dos mil trece consistía en la aportación de un bien inmueble a una sociedad inmobiliaria de bienes raíces (SIBRA), lo que generaba como consecuencia que los accionistas difirieran el momento en que acumularían la ganancia derivada de esa aportación.

Bajo ese esquema, el supuesto y la consecuencia que acontecieron durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior a dos mil catorce, se gestaron y actualizaron

sin la intervención del legislador a través de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio que se reclama.

Ahora bien, aun cuando al momento en que debe llevarse la acumulación de la ganancia por parte de los accionistas, se le agregó un supuesto adicional por la norma reclamada (como es que se haga a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis), lo cierto es que ello no implica una modificación a las consecuencias derivadas de la norma que estuvo vigente con anterioridad, como lo pretende la quejosa, pues la consecuencia de actualizar el supuesto normativo es el diferimiento de la acumulación del ingreso y el consecuente pago del impuesto.

Esto es, el cuándo se acumula el ingreso por la aportación del bien inmueble a la SIBRA no constituye una consecuencia que emane de la norma, pues lo que deriva de ella como consecuencia es en realidad la posibilidad de diferir la acumulación de ese ingreso, derecho que se ejerció a partir de que se aportó el bien inmueble a la mencionada sociedad.

Así, el cuándo debe hacerse la acumulación del ingreso por parte de los accionistas que aportaron los bienes inmuebles a la SIBRA, no constituye una consecuencia de la norma, sino el límite temporal del cual se puede gozar de diferir tanto la acumulación del ingreso como el pago del impuesto por ese

diferimiento, lo que sí es susceptible de modificarse por una norma posterior.

En ese sentido, es que puede sostenerse que la norma vigente a partir de dos mil catorce no afecta los extremos acaecidos con anterioridad a su vigencia ni las consecuencias que de ella derivaron.

Por otro lado, el momento en que se acumulan los ingresos (en el caso, la ganancia por la aportación de un bien) no puede considerarse como un derecho que forme parte del patrimonio de los accionistas, que haga imposible la incorporación de un supuesto adicional do pena de vulnerar el derecho fundamental de irretroactividad.

En efecto, tal como se precisa en la sentencia recurrida, los elementos esenciales de las contribuciones corresponde determinarlos al legislador, en atención a la amplia libertad configurativa de la que goza. Así, el establecimiento del sujeto, del objeto, de la base, de la tasa o tarifa, así como la época de pago son elementos que sólo le corresponde determinarlos el legislador, por lo que no constituyen aspectos que puedan integrarse al patrimonio de los sujetos.

Sin necesidad de entrar a mayor detalle, en materia del impuesto sobre la renta el objeto del impuesto lo constituyen los

ingresos que obtienen los contribuyentes, los cuales se irán acumulando durante el período fiscal determinado, es decir, en un ejercicio fiscal.

Una vez que han sido acumulados los ingresos, se les restarán las deducciones autorizadas que tenga el contribuyente, para obtener la utilidad fiscal del período, a la cual se le restará –en su caso– las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y así estar en aptitud de determinar la base del impuesto.

De ahí se sigue el momento de acumulación del ingreso de los accionistas de la SIBRA por la aportación de un bien inmueble guarda íntima relación con la base del impuesto sobre la renta, como elemento esencial de la contribución y cuya facultad es exclusiva del legislador.

Siendo así, el momento en que se acumula el ingreso a los demás que se hubieran generado en el período, no puede formar parte de los derechos de los contribuyentes, pues tal aspecto recae en el ámbito de libertad configurativa del legislador.

En efecto, el momento de la acumulación de un ingreso no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, sino que forma parte de las obligaciones del legislador, como es el establecer

cuándo deben acumularse los ingresos que son objeto del impuesto sobre la renta, para que los causantes estén en aptitud de determinar su base y, por ende, proceder a su pago.

Incluso, aun cuando es verdad que en el fallo recurrido se menciona a la época de pago del impuesto como parte de las normas que nos ocupan, cuando éstas en realidad se refieren al momento de acumulación de la ganancia, el cual constituye una etapa anterior; ello no implica –como antes se dijo– que la acumulación del ingreso derivada de la aportación del bien inmueble a la SIBRA pueda integrar los derechos de la quejosa que sea imposible modificar por una norma posterior.

Máxime, como lo aduce la quejosa, la fecha de pago del impuesto se encuentra también vinculada con el momento en que se acumulan los ingresos por la aportación del bien inmueble a la SIBRA, pues a partir de ahí los accionistas deberán sumar dicho ingreso a los demás que haya generado durante el período para determinar el impuesto sobre la renta correspondiente; lo que evidencia que no es del todo desacertado lo decidido en el fallo reclamado.

Conforme a lo antes expuesto, el que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce se refiera a los casos anteriores a ese ejercicio para establecer que en esos supuestos, además

de acumular la ganancia cuando el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA vendiera el bien aportado por el accionista (ya previstos en el artículo 224-A), también tendrían que hacerlo al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, cuando no se hayan dado los supuestos de acumulación anteriores, no impacta en algún derecho que la quejosa hubiera adquirido al aportar un bien inmueble a la SIBRA como tampoco afecta alguna consecuencia nacida a la luz de la norma anterior.

De ahí que los argumentos que nos ocupan sean infundados, toda vez que con la incorporación de un nuevo supuesto para que los accionistas de las SIBRAS acumulen la ganancia (ingreso) derivada de la aportación del bien inmueble, no vulnera algún derecho adquirido por la quejosa, como tampoco alguna consecuencia que se hubiera generado con motivo de la aportación del bien a la citada sociedad.

En otro orden de ideas, es inoperante el argumento en el que se aduce que no se vulnera el derecho fundamental de irretroactividad, en virtud de que el Congreso de la Unión legisla para cubrir las contribuciones de un ejercicio fiscal, por lo que debe entenderse que las normas de cada año regulan acontecimientos ocurridos durante el mismo, toda vez que ese planteamiento no se formuló en la demanda de amparo, por lo

que en esta instancia de revisión deviene en inoperante por novedoso.

V. Fundamentación y motivación legislativa.

En el cuarto agravio se sostiene que fue incorrecto lo decidido en el fallo recurrido, en la medida de que no se encuentra fundado ni motivado el porqué modificaba el momento de la acumulación del ingreso con motivo de la aportación de un inmueble a la SIBRA; además, que no es suficiente lo expresado en la exposición de motivos para considerar que dicho cambio se encuentra debidamente motivado, máxime que su eliminación no es la vía para evitar el uso inadecuado del estímulo fiscal.

Los argumentos antes sintetizados son **infundados,** como se demuestra a continuación.

Como se precisa en la sentencia recurrida, el Pleno de este Alto Tribunal ha establecido que las garantías de fundamentación y motivación tratándose de leyes se satisfacen cuando el legislador actúa dentro de los límites de las atribuciones que la constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación).

Asimismo, ha sustentado que la motivación de los actos legislativos puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada, se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y tratándose de las reformas legislativas esa exigencia se despliega cuando se detecta alguna "categoría sospechosa"; mientras que la ordinaria se presenta cuando no está en juego alguna de esas categorías, es decir, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo.

En atención a esa diferenciación, el Pleno de este Alto Tribunal sostuvo que en determinados campos –como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental– un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias, por lo que su análisis debe ser poco estricto con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador.

Así se advierte de la jurisprudencia de rubro: ***"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA"[13],*** así como de la diversa P./J. 120/2009 de rubro: ***"MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS"[14].***

---

[13] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 181-186, Primera Parte, página 239, que lleva por texto el siguiente: *"Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica".*

[14] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 1255, de texto siguiente: *"Los tribunales constitucionales están llamados a revisar la motivación de ciertos actos y normas provenientes de los Poderes Legislativos. Dicha motivación puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada es una exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso. Tratándose de las reformas legislativas, esta exigencia es desplegada cuando se detecta alguna "categoría sospechosa", es decir, algún acto legislativo en el que se ven involucrados determinados valores constitucionales que eventualmente pueden ponerse en peligro con la implementación de la reforma o adición de que se trate. En estos supuestos se estima que el legislador debió haber llevado un balance cuidadoso entre los elementos que considera como requisitos necesarios para la emisión de una determinada norma o la realización de un acto, y los fines que pretende alcanzar. Además, este tipo de motivación implica el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate. Por otra parte, la motivación ordinaria tiene lugar cuando no se presenta alguna "categoría sospechosa", esto es, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo. Este tipo de actos, por regla general, ameritan un análisis poco estricto por parte de la Suprema Corte, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. En efecto, en determinados campos -como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental- un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias. La fuerza normativa de los principios democrático y 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 los Congresos Locales, en el marco de sus atribuciones. 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. Por el contrario, en los asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Poder Legislativo, 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. 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".*

Siguiendo esa línea argumentativa, se tiene que en determinados campos, como es el económico y el fiscal, por regla general debe realizarse un análisis poco estricto por parte juzgador de amparo al verificar la motivación de las leyes, con la finalidad de no vulnerar la libertad política del legislador, ya que realizar un control muy estricto podría llevar a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias.

En relación con los estímulos fiscales, esta Primera Sala ha sostenido que la motivación que el legislador debe realizar respecto de esa institución jurídica es la denominada ordinaria, ya que las razones que para adoptarlos, la elección de sus destinatarios, la finalidad y verificación del cumplimiento perseguido con esa medida, implican un balance de los valores constitucionales contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Ley Fundamental a favor del Congreso de la Unión y, en consecuencia, los criterios para su establecimiento deben entenderse reservados a esa potestad, en cuanto órgano representativo y políticamente responsable[15].

---

[15] Así se advierte de la tesis 1a. XCIII/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, página 525, de rubro y texto siguientes: ***"ESTÍMULOS FISCALES. EN ESA MATERIA LA REFERENCIA A LAS "RELACIONES SOCIALES QUE RECLAMAN SER JURÍDICAMENTE REGULADAS" DEBE ENTENDERSE, POR REGLA GENERAL, DENTRO DEL CONTEXTO CONSTITUCIONAL DE LA MOTIVACIÓN ORDINARIA.*** *El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que tratándose de disposiciones legales, la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se cumple cuando la autoridad legislativa que las emite está legítimamente facultada para ello por el propio texto constitucional y las leyes que así lo determinan, y cuando se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas. Asimismo, ha establecido que en determinados campos -como el económico-, debe realizarse un análisis poco estricto al verificar la motivación de las leyes, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. En congruencia con lo anterior, se concluye que la referencia a las "relaciones sociales que*

En esa medida, el análisis de la motivación dada en el proceso legislativo en el establecimiento o modificación de los estímulos fiscales debe ser flexible o laxa, en atención a la libertad configurativa que la Constitución General reconoce a favor del legislador en materia fiscal; máxime que, como antes se dijo, ese tipo de beneficios tributarios deriva de la valoración discrecional del órgano democrático constitucional a quien se le hizo tal encomienda.

A partir de lo antes expuesto, se colige que los tópicos que en este apartado nos ocupan son infundados, toda vez que atendiendo a una ponderación flexible se llega a la conclusión que los motivos dados en el proceso legislativo –tal como se advirtió en la sentencia recurrida– son suficientes para considerar constitucionalmente válida la modificación del estímulo fiscal que estaba contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Para justificar el cambio en el estímulo fiscal en comento, en la exposición de motivos se señaló que derivado de las auditorías practicadas por el Servicio de Administración

---

reclaman ser jurídicamente reguladas" debe entenderse en materia de estímulos fiscales, por regla general, dentro del contexto constitucional de la motivación ordinaria, atendiendo a la fuerza normativa de los principios democrático y de separación de poderes, ya que las razones para adoptar un estímulo fiscal, la elección de sus destinatarios, la finalidad y verificación del cumplimiento perseguido con esa medida, implican un balance de los valores constitucionales contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Ley Fundamental a favor del Congreso de la Unión y, en consecuencia, los criterios para su establecimiento deben entenderse reservados a esa potestad, en cuanto órgano representativo y políticamente responsable".

Tributaria, se observó que las SIBRAS habían utilizado el esquema únicamente para el diferimiento del pago de impuestos, o bien, no pagarlo, además de que generaba una pérdida fiscal; por tanto, se propuso derogar ese beneficio, a efecto de evitar su uso distorsionado con la intención de erosionar la base del impuesto sobre la renta.

Por su parte, en el dictamen de la Cámara de Diputados se expresó que era acertada la propuesta de derogar el régimen fiscal aplicable a las SIBRAS para evitar el uso distorsionando del beneficio, erosionándose la base del impuesto sobre la renta, a través de esquemas agresivos de diferimiento de pago del impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas fiscales.

Asimismo, la Cámara de Senadores dictaminó la propuesta en comento y sostuvo que estimaba acertado eliminar el régimen fiscal aplicable a las SIBRAS para evitar distorsiones del beneficio contemplado en ese régimen como lo era el acumular la ganancia por la enajenación de bienes aportados hasta que se dieran una serie de supuestos, lo que propiciaba que fueran utilizados esquemas agresivos de diferimiento de pago del impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Como se advierte de lo anterior, del proceso legislativo se advierten consideraciones tendentes a evidenciar la eliminación del estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS. Y aun cuando se hace mención a la derogación de ese beneficio y no propiamente a su modificación, por la inclusión de un nuevo supuesto para la acumulación de la ganancia por parte de los socios y accionistas, lo cierto es que la adición en comento –precisamente– tiene como efecto la eliminación del estímulo fiscal que nos ocupa.

En efecto, basta recordar que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, se estableció que en los casos en que se hubiera ejercido el estímulo que estaba previsto en el diverso 224-A de esa ley pero vigente a dos mil trece, los accionistas deberían acumular la ganancia que se hubiera generado por la aportación del bien inmueble a la SIBRA cuando: **i)** el accionista enajene las acciones de dicha sociedad; **ii)** la sociedad enajene el bien inmueble aportado; y, **iii)** si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se hubieran dado los supuestos anteriores, los accionistas deberían acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

Dicho de otra manera, del proceso legislativo se advierte que la intención del legislador fue la abrogación del estímulo

fiscal para los accionistas de las sociedades de inversión inmobiliaria, el cual se ve reflejado en la propia norma, pues la modificación a que se refiere la quejosa, en realidad constituye el momento último en que podría estar vigente dicho estímulo fiscal, es decir, al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis deberá reportarse la acumulación del ingreso, sin que exista la posibilidad de que en ejercicios futuros pudiera existir.

De ahí que, contrario a lo que afirma la quejosa, el legislador al referirse al beneficio que estaba previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, a lo que la aquélla le llama una modificación, o bien, que se haya agregado un supuesto adicional para la acumulación de ingresos por el accionista de la SIBRA, va más allá, pues en realidad dicha modificación fue para extinguir su uso a más tardar el treinta y uno de diciembre; es decir, sólo estableció una fecha límite para continuarán con el goce de dicho estímulo, a efecto de que llegado esa fecha se abrogara totalmente.

Consecuentemente, la motivación dada en el proceso legislativo para la derogación del estímulo fiscal SIBRAS, es la misma que para su modificación o adición; por ende, es infundado el tópico que nos ocupa.

Adicionalmente, debe desestimarse el argumento de la recurrente en el que sostiene que la medida para evitar el abuso del estímulo fiscal SIBRAS no era su derogación, sino que –en todo caso– la autoridad fiscal cuenta con los medios adecuados para evitar tal aspecto, como son sus facultades de comprobación.

Ello es así, ya que como ha quedado asentado, el legislador en materia tributaria tiene un amplio margen de configuración, por lo que le corresponde de manera exclusiva desarrollar, modificar o extinguir los incentivos que considere pertinentes, cuyo marco constitucional y competencial se encuentra, entre otras disposiciones, en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución General, sin que se ejerza un escrutinio estricto.

Por tanto, si el legislador estimó pertinente abrogar ese estímulo fiscal, por considerar que sus beneficiarios abusaban del mismo distorsionándolo y erosionando la base del impuesto sobre la renta, tal motivación no puede analizarse a la luz de una motivación reforzada, sino que esa consideración debe respetarse en atención a la libertad de configuración con que cuenta el creador de la norma, so pena de sustituir la competencia legislativa del Congreso de la Unión para determinar cuál o cuáles serían los aspectos que podrían justificar la abrogación del estímulo fiscal de las SIBRAS.

Es a partir de lo anterior, que deben desestimarse los argumentos tendentes a demostrar la ilegalidad de la sentencia recurrida, derivado de la vulneración al principio de legalidad en su vertiente de motivación legislativa.

VI. Vulneración al principio de proporcionalidad genérica como tributaria.

En el quinto agravio la recurrente sostiene que, contrario a lo resuelto en la sentencia impugnada, la norma reclamada sí puede analizarse a la luz del principio de simetría fiscal, en tanto que al resolverse el amparo directo en revisión 1866/2005, esta Suprema Corte decidió que es correcto acudir a dicho principio; además, reitera que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio es desproporcional por no respetar el principio de simetría fiscal, ya que las sociedades que recibieron los bienes inmuebles lo deducirán paulatinamente, mientras que los accionistas cuentan con una fecha para su acumulación, la que es anterior a la citada deducción.

Tales argumentos son, por un lado, infundados e insuficientes para desvirtuar la inoperancia decretada por el Juez de Distrito en la sentencia impugnada; mientras que por otro lado, son fundados.

En principio, son **infundados** los tópicos en los que la quejosa sostiene la vulneración al principio de proporcionalidad tributaria, a raíz de que la norma reclamada no atiende al principio de simetría fiscal.

Ello se debe a que, aun cuando es verdad que la Segunda Sala de este Alto Tribunal al resolver el amparo directo en revisión 1866/2005 analizó la proporcionalidad del el artículo 32, fracción XVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la luz del principio de simetría fiscal, no debe pasarse inadvertido que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte determinó que la falta de simetría fiscal en las normas tributarias no provoca necesariamente alguna vulneración de índole constitucional.

En efecto, en la tesis P. LXXVII/2010 de rubro: ***"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"***[16]**,** el

[16] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 67, que lleva por texto el siguiente: *"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*

Tribunal Pleno sostuvo que la simetría fiscal no es un derecho fundamental ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la vulneración de alguno de los principios de justicia fiscal.

Asimismo, se sostuvo que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma, además de que no debe pasar inadvertido que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

Así, la falta de simetría en las normas tributarias, *per se* no conlleva a una vulneración a los principios de justicia fiscal, como es el de proporcionalidad tributaria, ya que –en su caso– la inconstitucionalidad de la norma derivará de la vulneración a ese principio constitucional, pero no por la sola falta de simetría.

En el caso, la violación al principio de proporcionalidad tributaria se haca descansar de que la norma reclamada rompe con la simetría fiscal, ya que las SIBRAS que recibieron un inmueble por parte de sus accionistas pueden depreciarlo en un determinado tiempo (conforme a los plazos y en los porcentajes máximos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta); mientras que los accionistas acumularan en su integridad la

---

puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal".

ganancia derivada de la citada aportación (cuando se actualicen los supuestos a que se refiere la norma reclamada).

Esto es, la quejosa hace descansar la vulneración a la norma constitucional a partir de la disparidad de los sujetos en los momentos de acumulación y de deducción, pero no porque la disposición reclamada transgreda la proporcionalidad tributaria por sí misma.

De ahí que, como se sostuvo en la sentencia recurrida, el que simetría en cuando a los momentos de acumulación y deducción de los sujetos participantes no conlleva a una vulneración a derecho fundamental alguno, menos aún al principio de proporcionalidad tributaria por el sólo hecho de que no sean coincidentes los momentos de acumulación del ingreso por el accionista y de deducción por la SIBRA.

Máxime, que ningún perjuicio ocasiona a la quejosa el que la SIBRA deduzca el valor del inmueble en los plazos y porcentajes máximos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta; mientras que ella, en su carácter de accionista de esa sociedad, acumule la ganancia en una sola exhibición, pues lo cierto es que en ambos casos se reconoce la situación de cada uno de los sujetos participantes de la operación.

Sin embargo, es sustancialmente **fundado** el tópico que hace valer la quejosa, en el que aduce que la inconstitucionalidad de la norma también se hizo depender de la vulneración al principio de proporcionalidad tributaria por sí mismo considerado.

Ello se debe a que, en parte del quinto concepto de violación, la quejosa sostuvo que la modificación del momento en que debe acumularse el ingreso por los accionistas que hayan aportado un bien inmueble a las SIBRAS, no resulta razonable para alcanzar el fin propuesto en la exposición de motivos, ya que no existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, en virtud de que no evita el uso distorsionado del estímulo fiscal en comento, esto último dado que no tiene una relación el momento de la acumulación con el evitar el uso indebido a que se ha hecho referencia para erosionar la base del impuesto; además, existen vías alternas para verificar que el estímulo fiscal en comento no se usó de forma distorsionada, como son las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad.

Sin embargo, de la lectura a la sentencia recurrida se advierte que no se abordó la posible vulneración al derecho fundamental de proporcionalidad por sus méritos propios, tal como se expresó en el punto tercero de este considerando; es

decir, a partir de la razonabilidad de la medida adoptada por el legislador en relación con el fin buscado por el mismo.

Ante tal omisión, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala procede a analizar tal tópico.

Análisis del concepto de violación.

Conforme al artículo 14, fracción III, del Código Fiscal de la Federación se considera que existe enajenación, entre otros casos, con la aportación a una sociedad o asociación. Lo anterior implica que, con la sola aportación por parte de un sujeto (como son los bienes inmuebles) a una sociedad o asociación se considera enajenación para efectos fiscales, lo que trae aparejado que los contribuyentes deban calcular la ganancia por la enajenación de esos bienes.

Ya hemos dicho que el estímulo fiscal establecido en el entonces artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece, así como el previsto en el diverso noveno transitorio, fracción XXXV, de la citada ley vigente para dos mil catorce, tiene como efecto que los accionistas no acumularan de manera inmediata el ingreso que deriva de la aportación de un bien inmueble, a cambio se le entregan acciones por su aportación, lo implica que se difiriera el

impuesto sobre la renta por lo que hace a la aportación del bien inmueble.

También se ha dejado en claro que, la acumulación de la ganancia por la aportación se acumularía hasta que el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, o bien, cuando la sociedad vendiera el inmueble aportado, pero en caso de que estos supuesto no se actualizarán, la acumulación de esa ganancia se daría hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Conforme a lo antes expuesto, se tiene que la ganancia para los accionistas se originaba desde el momento en que hacían la entrega del bien a la sociedad, pero no hasta que se actualizarán los supuestos de acumulación del ingreso, lo que demuestra que la norma reclamada no obliga a los contribuyentes acumular una ganancia ficticia.

Esto es, dado que existe una ganancia por la sola transmisión del bien inmueble, los contribuyentes tendrían que acumularlo de manera inmediata a sus ingresos para determinar el impuesto correspondiente del período; sin embargo, dado el beneficio fiscal establecido en la norma reclamada, los accionistas que tendrían que acumular su ingreso hasta que la enajenación de las acciones que les

dieron, del inmueble por parte de la SIBRA, o bien, al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Lo anterior tiene como efecto que, el estímulo fiscal otorga un trato diferenciado en relación con el común de otros accionistas quienes aportaban bienes a sus respectivas sociedades, pues en esos casos tendrían que acumular el ingreso de forma inmediata, como se ha visto, el cual se estableció, en su momento, con el afán de incentivar la inversión inmobiliaria, lo que trae como efecto que vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no son exigibles constitucionalmente.

Se dice lo anterior, pues esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo[17].

---

[17] Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: ***"GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.*** *Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las*

De lo anterior se sigue que, conforme a la luz del principio de generalidad, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir; además, que los beneficios fiscales –como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros– no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General.

Así lo ha estimado esta Primera Sala en la tesis 1a. CIX/2010 de rubro: ***"ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO***

---

excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones".

APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO"[18].

A partir de lo anterior, la proporcionalidad y razonabilidad jurídica de la elección del legislador para abrogar el estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS, debe someterse a un análisis flexible, en virtud de que los beneficios fiscales como son los estímulos, desde el punto de vista del principio de la generalidad tributaria, no son exigibles constitucionalmente; por el contrario, como antes se precisó lo común o esperado es que los contribuyentes acumulen sus ingresos en el momento en que se haya portado un bien a una sociedad.

---

[18] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 181, de texto siguiente: *"Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo "ordinarios" o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo".*

Ahora bien, como en el apartado anterior se decidió, en el proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada se hizo notar que la abrogación del estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS se hizo para evitar distorsiones del beneficio contemplado en ese régimen, lo que propiciaba que fueran utilizados esquemas agresivos de diferimiento de pago del impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

En atención a esa justificación, y que el escrutinio laxo que debe hacerse en materia de estímulos fiscales, es que se concluye que si el legislador estimó que con la abrogación del estímulo de las SIBRAS se eliminaba el uso abusivo de ese beneficio fiscal, se concluye que esa justificación es proporcional y razonable con el fin perseguido.

Ello se debe a que, se reitera, a la luz del principio de generalidad tributaria, la carga argumentativa al momento de legislar no debe, en estos casos, pesar sobre las razones por las que se limita ese beneficio, pues bastará que el legislador haya expuesto los motivos por los que consideró válido hacer tal limitación, para considerar que la medida fue adecuada, pues debe tenerse presente que los contribuyentes no gozan de un derecho constitucional a los estímulos fiscales, sino que éstos se gestan como excepciones a su carga fiscal de

contribuir con la finalidad de incentivar o apoyar determinada área de la economía nacional.

Ante las conclusiones anteriores, se tiene que devienen en infundados los argumentos en los que se aduce que no existe una razonabilidad en la medida utilizada, ya que no existe una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, pues existían otros medios para ello.

VII. Transgresión a los principios de igualdad y equidad tributaria.

En el sexto agravio se sostiene que la norma reclamada vulnera los mencionados derechos fundamentales, en virtud de que tanto los fideicomitentes que aportaron bienes a las FIBRAS como los accionistas que hicieron lo propio con las SIBRAS se encuentran en circunstancias iguales, pero el legislador sólo derogó el estímulo concedido a estos últimos; además que la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce expresa que se respetarían los derechos obtenidos conforme a la ley derogada, pero ello no ocurrió respecto de dichos accionistas, lo cual no constituye una situación hipotética.

Asimismo, expresa que no es obstáculo para llegar a esas conclusiones las distinciones que pretende hacerse en la

sentencia recurrida, pues éstas son respecto del fideicomiso en relación con la sociedad de inversión, pero respecto de los sujetos que hacen la aportación.

Los argumentos antes sintetizados son infundados, tal como se demuestra a continuación:

Primeramente es necesario tener en cuenta que aun cuando la quejosa hace referencia a la vulneración al derecho fundamental de igualdad, en el caso, el estudio del argumento por diferenciar entre sujetos debe hacerse a la luz del principio de equidad tributaria, en tanto que es criterio de esta Sala que dicho principio no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución General[19].

[19] Como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006 publicad en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, que lleva por rubro y texto los siguientes: ***"EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*** *La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad".*

Cabe mencionar que en determinados casos se ha establecido que a los estímulos fiscales no les son aplicables los principios de justicia fiscal, lo cierto es que esa diferenciación está marcada en función del tipo de beneficio fiscal que se pretende y de su incidencia en la mecánica de la contribución.

Lo anterior, tal como se advierte de lo resuelto en la contradicción de tesis 375/2010, por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se determinó que el ámbito de aplicación de los derechos que alberga el artículo 31, fracción IV, constitucional, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos referidos a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones[20].

En el caso, como ha quedado precisado, el estímulo fiscal para los accionistas consiste en permitirles diferir el momento en que se acumularía la ganancia que derivó de la aportación que hicieron a la SIBRA de un inmueble; lo anterior, hace notar

---

[20] De esa contradicción derivó la jurisprudencia P./J. 8/2012 (10a.) visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, julio de 2012, Tomo 1, página 5, de rubro y texto siguientes: ***"DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.*** *El citado principio, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria y para que opere en relación con obligaciones de carácter formal es indispensable que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva. En ese sentido, la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones por cualquiera de los medios establecidos por la normativa es de carácter formal y tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de aquéllos de contribuir al gasto público; de ahí que dicha obligación no se rija por el mencionado principio de equidad tributaria, porque fue impuesta sólo para un mejor control recaudatorio y no se vincula con los elementos de la contribución".*

que el beneficio fiscal que nos ocupa descansa en el momento de acumulación del ingreso lo que incide en la determinación de la base del impuesto.

Por ende, en el caso del estímulo a que se refiere la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, puede analizarse a la luz del principio de equidad tributaria.

En relación con ese principio, el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal determinó que el principio de equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, por lo que si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Adicionalmente, sustentado que de dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción

entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo[21].

En virtud de lo anterior, para estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad de una norma tributaria, al amparo del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es indispensable verificar si los sujetos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad; es decir, el control de la constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidades de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse que el elemento introducido por el legislador sea razonable y objetivo para la configuración del tributo.

En la hipótesis que se plantea, la quejosa sostiene que en la sentencia recurrida se pasó inadvertido que los sujetos sobre los que se pretende hacer la comparación, es decir, los

---

[21] Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 41/97 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, 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***".***

fideicomitentes de las FIBRAS como el accionista de la SIBRA, para el análisis de igualdad sí se encuentran en la misma situación jurídica.

Para analizar la proposición anterior, debe tenerse en cuenta en primer lugar, que la comparación de los sujetos debe hacerse en relación con las normas que los rigen a partir de dos mil catorce, y no respecto de las disposiciones que los establecían hasta dos mil trece.

Esa precisión es relevante, en virtud de que en la sentencia recurrida se realiza una comparación de las FIBRAS y SIBRAS, en atención a la regulación que estas últimas tenían en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, lo que se estima incorrecto, pues la norma que se analiza es la vigente a partir de dos mil catorce.

Hecha esa precisión, en el artículo 187[22] de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce, se

---

[22] ***"Artículo 187.*** *Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 188 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, cuando se cumplan los requisitos siguientes: --- I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país. --- II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados. --- III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda. --- IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos*

establece que para fomentar la inversión inmobiliaria en el país, a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, se les dará el tratamiento fiscal a que se refiere el diverso 188, y precisa diversos requisitos que dichos fideicomisos deben cumplir.

De la lectura al artículo 188[23] de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, se advierte que el beneficio fiscal

---

cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 188 de esta Ley. --- V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos. --- VI. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso. --- VII. Que cuando la fiduciaria estipule en los contratos o convenios de arrendamiento que para determinar el monto de las contraprestaciones se incluyan montos variables o referidos a porcentajes, excepto en los casos en que la contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario, estos conceptos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso. --- VIII. Que se encuentre inscrito en el Registro de Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria".

*[23] **"Artículo 188.** Los fideicomisos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 187 de esta Ley, estarán a lo siguiente: --- I. El fiduciario determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso. --- II. El resultado fiscal del ejercicio se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario por el fideicomiso para determinar el monto del resultado fiscal correspondiente a cada uno de los referidos certificados en lo individual. --- III. No se tendrá la obligación de realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a los que se refiere el artículo 14 de esta Ley. --- IV. El fiduciario deberá retener a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les distribuya aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, sobre el monto distribuido de dicho resultado, salvo que los tenedores que los reciban estén exentos del pago del impuesto sobre la renta por ese ingreso. --- Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista, será el intermediario financiero que tenga en depósito los citados certificados quien deberá hacer la retención del impuesto a que se refiere el párrafo anterior y el fiduciario quedará relevado de la obligación de realizar tal retención. --- V. Los tenedores de los certificados de participación que sean residentes en México o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país acumularán el resultado fiscal que les*

distribuya el fiduciario o el intermediario financiero provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de dichos certificados, sin deducir el impuesto retenido por ellos, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos del pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el impuesto sobre la renta que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan. --- Las personas físicas residentes en México considerarán que el resultado fiscal distribuido corresponde a los ingresos a que se refiere la fracción II del artículo 114 de esta Ley. --- La retención que se haga a los tenedores de certificados de participación que sean residentes en el extranjero se considerará como pago definitivo del impuesto. --- VI. Los fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refiere el artículo 153 de esta Ley que adquieran los certificados de participación podrán aplicar la exención concedida en dicho artículo a los ingresos que reciban provenientes de los bienes, derechos, créditos y valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los referidos certificados y a la ganancia de capital que obtengan por la enajenación de ellos. --- VII. Cuando se enajene alguno de los bienes inmuebles fideicomitidos antes de haber transcurrido el periodo mínimo al que se refiere la fracción IV del artículo 187 de esta Ley, la fiduciaria deberá pagar, dentro de los quince días siguientes al de la enajenación, el impuesto por la ganancia que se obtenga en dicha enajenación, que resulte de aplicar la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto de dicha ganancia determinado en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, por cuenta de los tenedores de los certificados de participación, sin identificarlos, y este impuesto será acreditable para los tenedores a los cuales la fiduciaria les distribuya dicha ganancia, siempre que ésta sea acumulable para ellos, sin que se les deba retener el impuesto por la distribución de esa ganancia. --- VIII. Cuando el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes fideicomitidos sea mayor al monto distribuido del mismo a los tenedores de los certificados de participación hasta el 15 de marzo del año inmediato posterior, la fiduciaria deberá pagar el impuesto por la diferencia, aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley, a esa diferencia, por cuenta de los tenedores de los referidos certificados, sin identificarlos, dentro de los quince días siguientes a esa fecha, y el impuesto pagado será acreditable para los tenedores de dichos certificados que reciban posteriormente los ingresos provenientes de la citada diferencia, siempre que sea acumulable para ellos, sin que se les deba retener el impuesto por la distribución de dicha diferencia. --- IX. Los tenedores de los certificados de participación causarán el impuesto sobre la renta por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados, que resulte de restar al ingreso que perciban en la enajenación, el costo promedio por certificado de cada uno de los certificados que se enajenen. --- El costo promedio por certificado de participación se determinará incluyendo en su cálculo a todos los certificados del mismo fideicomiso emisor que tenga el enajenante a la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene a todos ellos. --- El cálculo del costo promedio por certificado de participación se hará dividiendo el costo comprobado de adquisición de la totalidad de los referidos certificados del mismo fideicomiso emisor que tenga el enajenante a la fecha de la enajenación, actualizado desde el mes de su adquisición hasta el mes de la enajenación, entre el número total de dichos certificados propiedad del enajenante. --- Cuando el enajenante no enajene la totalidad de los certificados de participación de un mismo fideicomiso emisor que tenga a la fecha de la enajenación, los certificados que no haya enajenado tendrán como costo comprobado de adquisición en el cálculo del costo promedio por certificado que se haga en enajenaciones subsecuentes en los términos de esta fracción, el costo promedio por certificado de participación determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior y como fecha de adquisición la de esta última enajenación. --- El adquiriente de los certificados de participación deberá retener al enajenante el 10% del ingreso bruto que perciba por ellos, sin deducción alguna, por concepto del impuesto sobre la renta, salvo que el enajenante sea persona moral residente en México o esté exento del pago del impuesto por los ingresos que reciba provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados. --- Cuando la fiduciaria entregue a los tenedores de los certificados de participación una cantidad mayor al resultado fiscal del ejercicio generado por los bienes fideicomitidos, la diferencia se considerará como reembolso de capital y disminuirá el costo comprobado de adquisición de dichos certificados que tengan los tenedores que la reciban, actualizando el monto de dicha diferencia desde el mes en que se entregue hasta el mes en que el tenedor enajene parcial o totalmente los certificados que tenga en la enajenación inmediata posterior a la entrega que realice. --- Para los efectos del párrafo anterior, el fiduciario llevará una cuenta en la que registre los reembolsos de capital y deberá dar a los tenedores de los certificados de participación una constancia por los reembolsos que reciban, salvo que se trate de certificados de participación colocados entre el gran público inversionista. --- X. Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista y se enajenen a través de los mercados reconocidos a los que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, estarán exentos del

que envolvía a las FIBRAS se dividía en diversos aspectos, como son:

- La carga fiscal recaía en la fiduciaria, que debería determinar el impuesto sobre la renta derivado de los bienes que integran el patrimonio del fideicomiso.

---

pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y las personas físicas residentes en México por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados que realicen a través de esos mercados. --- XI. Las personas que actuando como fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso y reciban certificados de participación por el valor total o parcial de dichos bienes, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes realizada en la aportación que realicen al fideicomiso, que corresponda a cada uno de los certificados de participación que reciban por los mismos hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados, actualizando el monto del impuesto causado correspondiente a cada certificado que se enajene por el periodo comprendido desde el mes de la aportación de los bienes inmuebles al fideicomiso hasta el mes en que se enajenen los certificados. --- Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto de la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles y deberá pagarse dentro de los quince días siguientes a la enajenación de los certificados de participación correspondientes. --- La ganancia obtenida por la enajenación de los bienes inmuebles realizada en la aportación de los fideicomitentes al fideicomiso correspondiente a cada uno de los certificados de participación recibidos por esos bienes se determinará en los términos de esta Ley, considerando como precio de enajenación de dichos bienes el valor que se les haya dado en el acta de emisión de los referidos certificados y dividiendo la ganancia que resulte, entre el número de certificados de participación que se obtenga de dividir dicho valor entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual. --- El diferimiento del pago del impuesto a que se refiere esta fracción terminará cuando el fiduciario enajene los bienes inmuebles y el fideicomitente que los haya aportado deberá pagarlo dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice la enajenación de dichos bienes. --- Para los contribuyentes del Título II de esta Ley será acumulable la ganancia en el ejercicio en que enajenen los certificados o la fiduciaria enajene los bienes fideicomitidos, actualizando su monto por el periodo comprendido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso hasta el mes en que se enajenaron los certificados o los bienes inmuebles, y el impuesto pagado conforme a lo dispuesto en esta fracción se considerará como pago provisional del impuesto de dicho ejercicio. --- Los fideicomitentes que reciban certificados de participación por su aportación de bienes inmuebles al fideicomiso, tendrán como costo comprobado de adquisición de cada uno de esos certificados el monto que resulte de dividir el valor que se les haya dado a dichos bienes inmuebles en el acta de emisión de los referidos certificados entre el número de certificados que se obtenga de dividir dicho valor de entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual y como fecha de adquisición la fecha en que los reciban por la citada aportación. La ganancia derivada de la enajenación de los certificados a que se refiere este párrafo se determinará en los términos de la fracción VII de este mismo artículo. --- XII. Cuando los fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso que sean arrendados de inmediato a dichos fideicomitentes por el fiduciario, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes hasta el momento en que termine el contrato de arrendamiento, siempre y cuando no tenga un plazo mayor a diez años, o el momento en que el fiduciario enajene los bienes inmuebles aportados, lo que suceda primero. Al terminarse el contrato de arrendamiento o enajenarse los bienes inmuebles por el fiduciario se pagará el impuesto causado por la ganancia que resulte de aplicar la tasa del artículo 9 de esta Ley al monto actualizado de dicha ganancia por el periodo transcurrido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso hasta el mes en que se termine el contrato de arrendamiento o se enajenen los bienes por el fiduciario".

- El fideicomiso no realizará pagos provisionales.

- La fiduciaria determinara el resultado fiscal que le corresponde a cada uno de los certificados de participación en lo individual; además, deberá retenerles el impuesto que corresponda aplicando la tasa del 30% a la parte que le corresponda del resultado fiscal; salvo que se encuentren entre el público inversionista, en cuyo caso el intermediario financiero que tenga en depósito los citados certificados quien deberá hacer la retención.

- Los tenedores de los certificados de participación acumularán el resultado fiscal que les distribuya sin deducir el impuesto retenido, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos del pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el impuesto sobre la renta que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan.

- Si se enajena un bien inmueble antes de los cuatro años que debe permanecer en el fideicomiso, conforme a la fracción IV del artículo 187, se pagara el impuesto sobre la renta generado por esa enajenación por cuenta de los tenedores de los certificados de participación, y los tenedores a

quienes se les atribuya podrán acreditar ese impuesto, siempre que ésta sea acumulable para ellos.

- Si al cierre del ejercicio el resultado fiscal sea mayor al monto distribuido del mismo a los tenedores de los certificados de participación deberá pagar el impuesto por la diferencia, el cual podrá ser acreditable por dichos tenedores.

- Los tenedores de los certificados de participación causarán el impuesto sobre la renta por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados, que resulte de restar al ingreso que perciban en la enajenación, el costo promedio por certificado de cada uno de los certificados que se enajenen.

- Los fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso y reciban certificados de participación por el valor total o parcial de dichos bienes, **podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes realizada en la aportación que realicen al fideicomiso,** que corresponda a cada uno de los certificados de participación que reciban por los mismos **hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados,** actualizando el monto del impuesto causado correspondiente a cada certificado que se enajene por el período comprendido desde el mes de la aportación de los

bienes inmuebles al fideicomiso hasta el mes en que se enajenen los certificados.

- En relación con lo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 30% al monto de la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles y deberá pagarse dentro de los quince días siguientes a la enajenación de los certificados de participación correspondientes.

- La ganancia obtenida por la enajenación de los bienes inmuebles realizada en la aportación de los fideicomitentes al fideicomiso correspondiente a cada uno de los certificados de participación recibidos por esos bienes se determinará considerando como precio de enajenación de dichos bienes el valor que se les haya dado en el acta de emisión de los referidos certificados y dividiendo la ganancia que resulte, entre el número de certificados de participación que se obtenga de dividir dicho valor entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual.

- El diferimiento del pago del impuesto por los fideicomitentes terminará cuando el fiduciario enajene los bienes inmuebles y el fideicomitente que los haya aportado deberá pagarlo dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice la enajenación de dichos bienes.

- Para los contribuyentes que tributen en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será acumulable la ganancia en el ejercicio en que enajenen los certificados o la fiduciaria enajene los bienes fideicomitidos, actualizando su monto por el período comprendido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso hasta el mes en que se enajenaron los certificados o los bienes inmuebles, y el impuesto pagado conforme a lo antes dicho se considerará como pago provisional del impuesto del ejercicio.

- Los fideicomitentes que reciban certificados de participación por su aportación de bienes inmuebles al fideicomiso, tendrán como costo comprobado de adquisición de cada uno de esos certificados el monto que resulte de dividir el valor que se les haya dado a dichos bienes inmuebles en el acta de emisión de los referidos certificados entre el número de certificados que se obtenga de dividir dicho valor de entre el valor nominal que tenga el certificado de participación en lo individual y como fecha de adquisición la fecha en que los reciban por la citada aportación.

De esas consideraciones se advierte que, en la sentencia recurrida para determinar que los sujetos como la quejosa no se encuentran en la misma situación que los fideicomitentes de una FIBRA, partió de tomar en cuenta las diferencias

sustanciales en los vehículos de inversión, es decir, entre el tratamiento fiscal que se le hace a las SIBRAS y a la FIBRAS.

Sin embargo, no se detuvo en analizar las diferencias o similitudes de los sujetos que aportan los bienes inmuebles, como son los accionistas de las SIBRAS y los fideicomitentes de las FIBRAS.

Ahora bien, del artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, se aprecia que los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a las FIBRAS pueden diferir el pago del impuesto sobre la renta por la aportación realizada.

Dicho diferimiento se hará hasta que se enajenen los certificados de aportación que se le entregaron al fideicomitente, por la aportación del bien inmueble, o bien, cuando la fiduciaria enajene los bienes inmuebles aportados.

Una vez que acontezcan esos supuestos, el fideicomitente calculará el impuesto correspondiente y deberá enterarlo dentro de los quince días siguientes que se hubieran efectuado la enajenación de los certificados de participación o del bien inmueble.

Cabe agregar que el numeral en comento establece que las personas morales que tributen en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta acumularán en el ejercicio de que se trate la ganancia por la aportación del bien inmueble hasta que el fideicomitente enajene los certificados de aportación que se le dieron, o bien, cuando la fiduciaria enajena el bien inmueble aportado, pudiendo acreditar contra el impuesto del ejercicio el gravamen que se determine conforme al párrafo anterior.

Bajo ese esquema se tiene que aun cuando para el caso de las FIBRAS el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la forma y términos en que el fideicomitente efectuará el pago del impuesto por la ganancia derivada de la aportación del inmueble, lo cierto es que el beneficio fiscal tanto para los fideicomitentes de las FIBRAS como para los accionistas de las SIBRAS sí son sustancialmente iguales; por tanto, el estudio de igualdad sí puede llevarse a cabo a partir de esos sujetos.

En efecto, el que existan diferencias en cuanto a los vehículos de inversión (FIBRAS o SIBRAS) como se apuntó en la sentencia recurrida, lo cierto es que para hacerse el estudio de equidad tributaria debe partirse no del entornó en que se encuentran los sujetos sobre los que se pretende hacer esa comparación, sino en atención a si los sujetos se encuentran en igualdad de circunstancias, de tal manera que su situación

jurídica concreta pueda servir como comparación para analizar el posible trato inequitativo que le concede la norma reclamada.

Sin embargo, pese a que contrario a lo decidido en el fallo recurrido, el análisis de igualdad sí podía hacerse a partir de los fideicomitentes de las FIBRAS en relación con los accionistas de las SIBRAS, lo cierto es que ello no significa que, en el caso, la norma reclamada vulnere el principio de equidad tributaria, como se procede a demostrar a continuación:

Esta Primera Sala ha sostenido que principio fundamental de igualdad se entiende como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo cual, en ciertos casos no es posible realizar distinciones, mientras que en otros supuestos estará permitido o incluso exigido constitucionalmente, y que cuando la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos o personas, se requiere analizar: i) si la distinción descansa en una base objetiva y razonable o es una discriminación constitucionalmente vedada; ii) la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador; iii) si se cumple con el requisito de la proporcionalidad; y, iv) establecer en cada caso el referente sobre la cual se predica la igualdad[24].

---

[24] Tal como se advierte de la 1a./J. 55/2006 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, que leva por rubro y texto los siguientes: *"**IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a*

Este último aspecto es imprescindible, pues la igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo; así ese referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Ahora bien, en relación con lo anterior, esta Primera Sala ha establecido que es necesario distinguir la intensidad con la

---

los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado".

que deben evaluarse las diferenciaciones por parte del legislador, lo cual obedece al diseño y contenido del texto constitucional.

Así, ha quedado evidenciado en párrafos anteriores que tratándose de las normas de índole económico o tributario, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en esos campos, en los cuales la Constitución General prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. Sin que ello signifique algún tipo de renuncia por este Alto Tribunal el ejercicio de su competencia de control constitucional, sino que en ciertas materias el legislador goza de mayor discrecionalidad constitucional, por lo que en esos temas la intensidad de su control se ve limitada.

Cosa distinta pasa en aquellos casos en los que el legislador tiene una limitada discrecionalidad, pues en esos supuestos el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, tal como es el caso de alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1 constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el

juzgador para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad debe hacer una análisis estricto, es decir, debe existir una motivación reforzada por parte del creador de la norma[25].

En el caso, la norma sujeta a análisis a la luz del principio de igualdad, es el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, en el que se establece que las sociedades que se hubieran apegado a lo dispuesto en el diverso 224-A de la citada ley pero para dos mil trece, sus accionistas no acumularan de manera inmediata el ingreso que deriva de la aportación de un bien inmueble a la sociedad de inversión inmobiliaria, sino que la acumulación se haría hasta que el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, cuando la sociedad vendiera el inmueble aportado, o bien, en caso de que esos dos supuesto no se actualizarán, la acumulación de esa ganancia se daría al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

---

[25] Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) publicada en el Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1462 de rubro y texto siguientes: *"**IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello".*

Esto es, la norma reclamada no hace alguna distinción basada en las categorías sospechosas a que se refiere el artículo 1 constitucional. Asimismo, como se puntualizó en el apartado que antecede, el beneficio fiscal de diferir el momento en que se acumulan los ingresos no se encuentra su asidero en la Constitución General, sino que se trata de excepciones concedidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados constitucionalmente.

Bajo ese esquema, esta Suprema Corte no advierte razones que justifiquen la necesidad de realizar una motivación reformada por parte del legislador, o bien, ser especialmente exigente en el examen de razonabilidad con motivo de la distinción legislativa.

Así, al revisar las razones que adujo el creador de la norma para modificar y, en su momento, extinguir el beneficio fiscal que estaba previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual estima la quejosa que infringe el principio de equidad tributaria, se advierte que esa decisión se tomó para para evitar distorsiones del beneficio contemplado en ese régimen, lo que propiciaba que fueran utilizados esquemas agresivos de diferimiento de pago del impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

En esa medida, dado que para analizar si un estímulo fiscal vulnera el principio de igual no se requiere de realizar un escrutinio estricto, se tiene que la justificación dada para limitar el estímulo fiscal de las SIBRAS es suficiente para considerar que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no vulnera el principio de equidad tributaria, en relación con el diverso estímulo fiscal de las FIBRAS.

Ello se debe a que para el análisis diferenciador de entre los sujetos a quienes está dirigido el estímulo de las SIBRAS y el diverso de las FIBRAS no se requiere de una motivación reforzada, sino que el análisis distintivo debe ser laxo respecto a las razones expuestas por el legislador para modificar o limitar el estímulo fiscal cuya constitucionalidad se cuestiona, a efecto de respetar la libertad de configuración con que en el marco de sus atribuciones en esa materia.

De ahí se sigue que, como se anunció, el que los accionistas de una SIBRA y los fideicomitentes de una FIBRA puedan encontrarse en igualdad de condiciones, en cuanto a los beneficios que se les da por la aportación de un inmueble a esos vehículos de inversión; ello no implica que el legislador haya actuado en contravención al principio de igualdad por limitar el beneficio fiscal sólo a los accionistas de la SIBRA,

pues del estudio laxo de las causas por lo que lo hizo se advierte que se encuentra razonablemente justificado.

Incluso, de las consideraciones expuestas por el legislador no se advierte que haya tenido como finalidad hacer un uso distorsionado de la discrecionalidad que los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorgan en esa materia a dicho órgano legislativo, dado que su finalidad fue solamente fue evitar el uso distorsionado que se le daba por parte de los contribuyentes a quienes se encontraba dirigido, lo que justificada que el tratamiento respecto de los fideicomitentes de las FIBRAS no se hubieran afectado con la decisión legislativa[26].

Cabe agregar que, el legislador no tendría por qué hacer una distinción de entre los sujetos que, encontrándose en una misma situación jurídica, habían abusado del estímulo fiscal de las SIBRAS y de quienes no; por el contrario, la norma ante

---

[26] Tal decisión se robustece con la tesis 1a. XCV/2010 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, página 251 de rubro y texto siguientes: ***"ESTÍMULOS FISCALES. EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*** *La elección del Congreso de la Unión de los beneficiarios del estímulo fiscal contenido en el citado precepto, no revela expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad que los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorgan en esa materia a dicho órgano legislativo, dado que no fue producto de una elección arbitraria o de exceso de poder. Por el contrario, la determinación del Congreso de la Unión de los destinatarios del estímulo fiscal fue justificada al considerar que ciertas áreas de la economía, como son los sectores agrícola, ganadero y pesquero, deben fomentarse por ser de interés general, así como que deben promoverse el crecimiento y desarrollo económico del país, con el fin de alcanzar una mejor distribución del ingreso y riqueza, al otorgar un impulso a esos sectores, con el consecuente beneficio social en términos de los referidos artículos constitucionales de conformidad con el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012. De lo anterior se sigue que el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, no viola la garantía de igualdad contenida en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".*

sujetos que se encuentran en una misma situación jurídica (accionistas de las SIBRAS) no hace distinción alguna, lo que hace palpable la equidad con la que se conduce el legislador.

Máxime que, como se dijo, la situación de *facto* advertida por el legislador para modificar y derogar el estímulo fiscal que nos ocupa, en atención al análisis laxo que debe hacerse en la materia de estímulos fiscales, se consideró suficientemente razonable para no distinguir entre los sujetos que hicieron uso de dicho beneficio fiscal.

Por otro lado, la quejosa sostiene que es incorrecto lo decidido en la sentencia recurrida, en cuanto a que la vulneración al principio de equidad a partir de considerar los sujetos a que se refiere la fracción II del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, no descansa en una situación hipotética.

Ello se debe a que, al margen de que se trate o no de una situación hipotética, lo cierto es que la proposición de la quejosa si se construye a partir de una premisa incorrecta.

En efecto, la estructura argumentativa de la quejosa parte de considerar que los derechos que derivaron con motivo del estímulo fiscal de las SIBRAS no les fueron respetados, en tanto que el numeral mencionado en el párrafo anterior expresa

que sí lo serían; sin embargo, como se analizó en el apartado correspondiente de este considerando referente al principio de irretroactividad, con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no se afectaron derechos a la quejosa, sino que éstos fueron respetados en su integridad.

Consecuentemente, el tópico que antes se ha hecho referencia debe desestimarse por inoperante, en tanto que descansa en una premisa equivocada, como es el que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce limitó los derechos que adquirió antes de la entrada en vigor de ese ordenamiento, lo cual –como se dijo– no resulta ser cierto.

Por otro lado, como se precisó en el apartado tercero de este considerando, dada la omisión de la sentencia recurrida de analizar un punto del **cuarto concepto de violación,** en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, se procede a hacer el estudio correspondiente.

Análisis del concepto de violación.

En dicho concepto de violación se adujo que se vulneraba el principio de equidad tributaria, pues la norma reclamada distingue entre los contribuyentes que antes del treinta y uno de diciembre de dos mil trece enajenan sus acciones de la SIBRA,

o bien, que ésta hubiera enajenado el bien aportado, con aquéllos que no lo hubieran hecho, pues a estos últimos se les modifica la fecha en que deben acumular el ingreso derivado de la aportación inmobiliaria.

A partir de la estructura del argumento anterior se colige que éste **infundado,** toda vez que los sujetos sobre los que se pretende hacer la comparación no se encuentran en un mismo plano de tal manera que pudiera hacerse el estudio de igualdad que se propone.

Ya se ha dicho que el estímulo fiscal previsto en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, establece una extensión del estímulo fiscal que estaba contenido en el diverso 224-A de dicha ley pero vigente hasta dos mil trece.

Ese beneficio fiscal consiste en que los accionistas que hubieran aportado un bien inmueble a la SIBRA acumularán la ganancia que se origine con esa aportación:

- Cuando el accionista enajene las acciones de la SIBRA, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

- Cuando la SIBRA enajene los bienes aportados, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

- Si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han dado los supuestos anteriores, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

Así, aun cuando los sujetos sobre los que se pretende hacer la comparación son accionistas de una SIBRA, por lo que en un principio podría pensarse que son jurídicamente comparables, lo cierto es que cuando uno de ellos decide vender la acción de la SIBRA o ésta vende el bien inmueble que se la aportó rompe con esa igualdad de quien no lo hizo y se espera hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis para acumular la ganancia que tenía diferida.

En efecto, si un contribuyente acumuló la ganancia por la aportación del inmueble a la SIBRA, ya sea porque enajenó las acciones que se le dieron, o bien, porque la SIBRA enajenó el inmueble que se le aportó, ya no se encuentra en la misma situación jurídica de quien al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no hubiera acumulado la ganancia, simplemente porque este último decidió diferir dicha acumulación hasta a la fecha límite en el que podía hacerlo.

Así, el elemento diferenciador entre esos sujetos radica en que uno se espera para la acumulación hasta la fecha límite con que cuenta, mientras que el otro no lo hace de esa manera, sino que acumula el ingreso antes a partir de que decidió enajenar sus acciones o que enajenaron el inmueble que aportó a la SIBRA.

De ahí que al no existir un parámetro válido para hacer la comparación que pretende la quejosa, es que debe calificarse de infundado la parte del concepto de violación que nos ocupa.

VIII. Vulneración al derecho fundamental de audiencia.

En el séptimo agravio, se aduce que contrario a lo decidido en la sentencia recurrida la norma reclamada sí vulnera el derecho fundamental de audiencia, ya que se pasa inadvertido que las quejosas se encuentran en una situación particular fuera de la norma; además, que se estudia de forma indebida el tópico de inconstitucionalidad planteado, en virtud de que las quejosas no se duelen de la oportuna defensa previa a su derecho de propiedad, sino que en contravención a ese derecho fundamental, no se les permitió demostrar que no se había hecho uso indebido del estímulo fiscal.

Es **infundado** el tópico referente a que la sentencia recurrida analizó de forma indebida el planteamiento de la quejosa en su octavo concepto de violación.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que para demostrar la vulneración al derecho fundamental de igualdad, la quejosa sostuvo que –en esencia– la norma reclamada no permite una defensa previa a la afectación a su derecho de propiedad, esto es, no se le autoriza comparecer a defender sus derechos, ofrecer pruebas, formular alegaciones y utilizar los medios de defensa por los que pueda ser nulificado el acto privativo que afecta su esfera jurídica.

Para dar solución a esa problemática, en el fallo impugnado se resolvió, sustancialmente, lo siguiente:

- Que en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

- Que respecto de la determinación y entero del impuesto no procede otorgar la garantía de audiencia previa, existe la posibilidad que una vez determinado y pagado el impuesto, el contribuyente se inconforme con tales actos mediante los medios establecidos en las propias leyes para tal

efecto, procedimiento en el cual sí se respetará la garantía de audiencia previa.

- Que al no ser aplicable el derecho de audiencia en materia tributaria, específicamente en la determinación de impuestos, es infundado el concepto de violación en el que se aduce que se vulnera dicha prerrogativa por considerar la quejosa que antes de acumular la ganancia obtenida de la aportación del bien y determinar el impuesto que afecte su patrimonio, se le debe de oír y permitir el ofrecimiento de pruebas a efecto de que se respete su garantía de audiencia previa.

De lo anterior se advierte que, en la sentencia recurrida se analizó el tema que se le propuso a partir de considerar que en materia fiscal no existía audiencia previa, en virtud de que en la determinación del impuesto puede controvertirse esa decisión posteriormente; ello con independencia de que la norma reclamada no estableciera una contribución, pues lo cierto es que sí precisa el momento en que debe acumularse un ingreso que se difirió para los accionistas de las SIBRAS.

Es decir, la decisión adoptada por el Juez de Distrito atiende a la proposición de la quejosa, pues lo que ésta pretende es que se le conceda audiencia antes de que se le prive de su derecho de acumular la ganancia por la aportación

de un bien inmueble a la SIBRA, a efecto de demostrar que no había hecho uso indebido del estímulo fiscal en comento.

En efecto, la vulneración a su derecho fundamental de audiencia lo hace descansar la quejosa en que demostraría que ella no es de los sujetos que pretendieron abusar del beneficio fiscal que estaba establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no se justificaría que en su caso se haya modificado y, en su momento, derogado el citado beneficio fiscal.

Esto es, con el tópico que propone la quejosa lo que pretende es tener la oportunidad para demostrar que su caso se escapa de la forma en la que el legislador concibió la idea de que para el ejercicio de dos mil catorce, el estímulo fiscal de las SIBRAS debería limitarse a dos años adicionales para posteriormente ser derogado, lo que implica que la audiencia que pretende la quejosa es ante el propio legislador para que valorara su situación particular.

De ahí que, como se resolvió en la sentencia recurrida, es improcedente el tópico que propone la quejosa a partir de considerar una transgresión al derecho fundamental de audiencia, pretendiéndola ante el órgano legislativo. Robustece esa decisión el criterio del Tribunal Pleno, que incluso fue citado en la sentencia recurrida, que lleva por rubro: ***“GARANTÍA DE***

AUDIENCIA PREVIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL"[27].

Así se tiene que, en materia tributaria está vedada la posibilidad de que los sujetos a quienes está dirigida la ley, pueda otorgárseles la oportunidad de acudir a la instancia legislativa a exponer por qué algunos de ellos podrían encontrase exceptuados de uso indebido de una institución jurídica determinada; es decir, en el caso, pretender anticiparse al establecimiento de la obligación de acumular los ingresos por la aportación de un inmueble a la SIBRA; de ahí que el agravio que nos ocupa deba calificarse de infundado.

---

[27] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 44, Primera Parte, página 29 que lleva por texto el siguiente: *"No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes, y, por el contrario, cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos. Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado, según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales, que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas".*

Incluso, este Alto Tribunal ha establecido que una vez creadas las leyes tributarias, no rige la audiencia previa, ya que ello implicaría otorgar un derecho a los contribuyentes para desvirtuar el nacimiento de la obligación sustantiva, lo que es inadmisible en aras de garantizar la subsistencia del Estado y sus instituciones a través del cobro de prestaciones unilaterales y obligatorias como son los impuestos.

IX. La norma reclamada constituye una ley privativa.

En el octavo agravio, la quejosa sostiene que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce sí constituye una ley privativa, en tanto que va dirigida a determinado sector de la población, pasando inadvertido que existen otros sectores de la población con las mismas características y a quienes no va dirigido la norma, lo que hace que la norma pierda generalidad, abstracción y permanencia; de ahí que sea ilegal lo decidido en el fallo impugnado.

Tal proposición es **infundada,** pues la norma reclamada sí cumple con las características de generalidad, abstracción y permanencia, por lo que no es una norma privativa.

Es criterio reiterado de esta Suprema Corte que una ley es privativa cuando carece de los requisitos de generalidad,

abstracción e impersonalidad que toda norma legal debe contener, esto es, aquella cuyas disposiciones sólo regulan una situación concreta respecto a una persona o personas determinadas de antemano y que desaparece después de su aplicación[28].

Ello implica que para que una ley no tenga la calidad de ser privativa, se requiere que se apliquen sin hacer alguna diferencia de los sujetos que se ubiquen en los supuestos que ésta prevé y debe subsistir aun después de aplicarse a un caso determinado.

En congruencia con lo anterior, se tiene que –como se decidió en el fallo recurrido– el precepto reclamado no transgrede el artículo 13 de la Constitución General porque rige para todos los sujetos que hubieran gozado del beneficio fiscal establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, es decir, para los accionistas que hayan aportado bienes inmuebles a una SIBRA, sin contraerse a una sola persona o grupo individualmente determinado de éstos, y su vigencia es indeterminada, por lo que es evidente

[28] Como se aprecia de la tesis 222, consultable en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1995, Sexta Época, Tomo: Tomo I, parte SCJN, página 211 de rubro y texto siguientes: ***"LEYES PRIVATIVAS.*** Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional*".*

que la norma reviste los atributos de generalidad, abstracción y permanencia, respetándose, en consecuencia, el precepto constitucional de mérito.

Sin que se obstáculo, el que existan otros sujetos –como los fideicomitentes de las FIBRAS– a quienes no se les limitó el beneficio fiscal que estaba previsto para ellos en el ejercicio de dos mil trece, pues lo cierto es que la norma reclamada va encaminada a regular una situación diversa, como es el caso del beneficio que se concedía a las SIBRAS.

En ese sentido, el que la disposición impugnada no restrinja un beneficio fiscal parecido al que ésta regula, como es de las FIBRAS, no la hace privativa, sino que su ámbito de aplicación es diverso; máxime, como se dijo, la norma reclamada tiene como destinatarios a todos los sujetos que se encuentren en sus hipótesis, es decir, todos los sujetos que hubieran hecho uso del beneficio de las SIBRAS, lo que de suyo la hace general, abstracta e impersonal.

Tampoco pasa inadvertido que en la fracción II del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, prevea que los derechos adquiridos conforme a la ley que se abrogaba se respetarían por la nueva ley; ello no significa que la norma reclamada pierda su cualidad de ser normas generales, abstractas e impersonales, toda vez que

–por un lado– los derechos que surgieron conforme a la norma anterior se respetan por la ley vigente, además de que –por otro lado– dicha disposición no hace distinción respecto de los sujetos identificados individualmente, sino que va encaminada a todos los individuos que gozaron del beneficio fiscal establecido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece.

De ahí que, como antes se apuntó, los argumentos propuestos en vía de agravios son infundados, en tanto que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no se trata de una norma privativa.

X. La norma reclamada vulnera el principio de rectoría económica del Estado.

En el noveno agravio, la recurrente sostiene que es incorrecto que se haya desestimado el concepto de violación, en el que propuso la vulneración al principio antes mencionado, ya que aun cuando el legislador cuenta con la facultad y responsabilidad de controlar y eficientar la recaudación y desincentivar la evasión, lo cierto es que no tiene competencia para modificar un estímulo fiscal previsto para apoyar un área del sector inmobiliario, sin una justificación válida, pues los abusos en el uso del estímulo fiscal no es una causa suficiente

para modificarlo o derogarlo, máxime que la intención de su incorporación fue la de fomentar el sector inmobiliario.

Agrega que se deja en desventaja competitiva a la quejosa, cuyo principio está recogido en el diverso de rectoría económica del Estado, respecto de los fideicomitentes de las FIBRAS, quienes no se ven perjudicados con la norma, por lo que en el caso sí podían alegar una violación al principio de rectoría económica y, en esa medida, es inaplicable el criterio en que se apoya el Juez de Distrito.

Tales proposiciones son **infundadas,** como se demuestra a continuación:

Esta Suprema Corte ha establecido que el Estado tiene a su cargo la rectoría económica y el desarrollo nacional, el cual deberá ser integral y sustentable, y uno de los instrumentos de política financiera, económica y social lo constituyen las disposiciones con fines que plasman la política fiscal en una época determinada, las cuales podrán hacerse patentes en cualquiera de los elementos del diseño impositivo, o bien, en la extinción de la obligación tributaria.

Asimismo, esta Primera Sala sostuvo que, en términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución General, el legislador tiene la facultad exclusiva de organizar y conducir el desarrollo

nacional y, por tanto, una de sus tareas centrales en la regulación económica que ejerce deberá encontrarse encaminada a designar a los sujetos que recibirán los estímulos fiscales, qué forma tomarán, los fines y los efectos de los mismos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas o prioritarias que requieren de manera concreta su intervención exclusiva.

En ese sentido, esta Sala ha determinado que el propósito de los estímulos fiscales no debe responder a una elección arbitraria, caprichosa o de exceso de poder por parte del Poder Legislativo, sino debe responder a un interés social o económico nacional; así, esos beneficios fiscales son admisibles a la luz de la interpretación sistemática de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 105/2011 de rubro: ***"ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"[29].***

---

[29] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, página 374, que lleva por texto el siguiente: *"La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto*

Sin embargo, pese a que los estímulos fiscales nacen de la facultad concedida por la Constitución General en sus artículos 25, 26 y 28, ello no significa que los contribuyentes puedan gozar de un derecho fundamental para exigirle al estado el cumplimiento de sus obligaciones en materia de rectoría económica[30].

En adición a lo antes expuesto, se estima pertinente agregar que esta Suprema Corte al resolver acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, decidió –entre otros aspectos– que aun cuando los impuestos son

---

constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales. Por el contrario, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines. Lo anterior no es obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales".

[30] Tal como se advierte de la tesis P. CXIV/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 149, que lleva por rubro y texto los siguientes: ***"RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. LOS ARTÍCULOS 25 Y 28 CONSTITUCIONALES QUE ESTABLECEN LOS PRINCIPIOS RELATIVOS, NO OTORGAN DERECHOS A LOS GOBERNADOS, TUTELABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, PARA OBLIGAR A LAS AUTORIDADES A ADOPTAR DETERMINADAS MEDIDAS.*** *Los artículos 25 y 28 de la Carta Magna establecen, en esencia, la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, que se cumple, en los términos previstos en los propios preceptos constitucionales, mediante diversas acciones en que el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades a empresas de nueva creación, estimula la exportación de sus productos, concede facilidades para la importación de materias primas y prohíbe los monopolios, esto es, todo acto que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción industrial o comercial y, en general, todo lo que constituye una ventaja exclusiva e indebida en favor de una o varias personas, con perjuicio del pueblo en general o de una clase social; pero en este señalado aspecto de dirección estatal no conceden garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, en vía de amparo, que para cumplir con tales encomiendas constitucionales, el Estado deba adoptar ciertas medidas y seguir determinadas direcciones, como establecer singulares requisitos de calidad para la elaboración y envasado de productos, con el pretendido propósito de proteger la economía nacional, pretensión que carece de sustento constitucional".*

empleados como instrumentos con fines extrafiscales, el impulso a la competitividad no se traduce en materia tributaria en un derecho humano ni garantía individual que deban respetar.

Asimismo, en dicho asunto se expuso que la inclusión o eliminación de un régimen de beneficio fiscal no consigue por sí mismo influir en el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta, por lo que su eliminación no podría conllevar una afectación a la competitividad, ya que ello dependerá inclusive de otros factores económicos; por tanto, aun cuando la competitividad es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que la inclusión del régimen de pequeños contribuyentes sea la única forma de alcanzarla como para poder exigirle al legislador que elimine o incluya un determinado régimen de beneficio para cierto sector de contribuyentes.

De esas consideraciones se tiene, ya en el caso que nos ocupa, que aun cuando ciertos beneficios fiscales el legislador los utiliza para planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, no implica la vulneración de un derecho humano exigible a través del juicio de amparo, pues los artículos 25 y 26 constitucionales sólo regulan los lineamientos

rectores del desarrollo económico nacional, que orientan las políticas públicas para propiciar un mayor crecimiento.

Incluso, el establecimiento o la eliminación de ciertos beneficios en los esquemas tributarios, como el que nos ocupa, no trae aparejado una afectación al principio de competitividad, que si bien emana de lo que establece el artículo 25 constitucional, lo cierto es que la afectación a ese principio deriva de otros factores económicos.

Adicionalmente es viable hacer notar que, es el órgano legislativo a quien le corresponde organizar y conducir el desarrollo nacional, por lo que válidamente puede diseñar estímulos fiscales a favor de determinados sujetos, fines y efectos sobre la economía, precisando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren algún tipo de beneficio o intervención a efecto de fomentarla por interés social o económico nacional.

Sin embargo, ello no implica que el establecimiento de estímulos, su imposición, modificación, incluso, su derogación tenga una afectación a los principios rectores de la economía nacional establecidos en los artículos 25, 26 y 28 constitucionales.

Ello se debe a que es el propio legislador, precisamente en ejercicio de esa atribución, quien determina si la economía nacional debe continuar manteniendo o no un determinado beneficio fiscal, tal como en el caso es el estímulo de las SIBRAS.

Es decir, en atención a ese ámbito de configuración del que libremente goza del legislador en materia de estímulos fiscales, es éste quien determina qué sectores de la economía requieren de un impulso y qué otros no, o bien, cuándo consideran viable que deba restringirse, limitarse o, incluso, derogarse, sin que se requiera –como ya se dijo anteriormente– de una motivación reforzada y de un control estricto por parte de esta Suprema Corte, a efecto de no anular la referida libertad y no interferir en las competencias propias de otros poderes de la Unión.

Por ende, aun cuando existieran otros sectores de la población con características similares a la quejosa, como son los accionistas de las FIBRAS, ello no significa que el legislador invariablemente debe conceder un beneficio fiscal a todos esos sujetos, pues éste puede decidir –con cierta libertad– a qué sector de la economía nacional requiere de cierto apoyo o ya si no lo requiere, o bien, si estima que el beneficio fiscal concedido debe eliminarse.

Cabe agregar que tratándose del estímulo concedido a las SIBRAS, el legislador advirtió que los sujetos a quienes pretendía beneficiar hacían un uso abusivo del mismo utilizando como un vehículo para erosionar la base del impuesto, incluso, generando pérdidas fiscales, por lo que decidió modificarlo al grado de derogarlo para el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Ello implica que el legislador, en uso de su facultad establecida en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución General, sin que se advierta que esa atribución discrecional haya sido distorsionada, decidió restringir el beneficio fiscal que nos ocupa dado su uso indebido por parte de algunos de sus destinatarios, lo que demuestra que se trata de una justificación válida, a partir de la observación que el órgano facultado para la creación, modificación y derogación de los estímulos fiscales.

De ahí se sigue que la medida adoptada por el legislador de restringir el estímulo fiscal de las SIBRAS, se encuentra ajustada a las disposiciones constitucionales antes referidas; pero, sin que sea viable analizar la idoneidad de la medida adoptada por el legislador en materia de estímulos fiscales, pues ahí es donde impera la libertad configurativa del legislador en el establecimiento ese tipo de beneficios, tal como quedó precisado en párrafos anteriores.

Consecuentemente, son infundados los argumentos que en este apartado nos ocupan, toda vez que el estímulo fiscal de las SIBRAS fue válidamente restringido por el legislador, en atención al análisis laxo que se hizo de las consideraciones que lo llevaron a adoptar esa medida, se colige que no se vulneran los principios que emanan de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales; más aún cuando la abrogación de ese beneficio no impacta en el principio de competitividad, previsto en el primero de los numerales mencionados.

XI. Vulneración al principio de presunción de inocencia.

En el décimo agravio, la recurrente expone que contrario a lo resuelto en el fallo recurrido, la restricción del estímulo fiscal vulnera el principio de presunción de inocencia, en virtud de que el legislador precisó en el proceso legislativo que los contribuyentes estaban haciendo uso indebido del estímulo fiscal de las SIBRAS por lo que para dos mil catorce decidió eliminarlo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que implica que se sanciona a los sujetos que pretendieron fomentar la inversión inmobiliaria; máxime, que la prueba a partir de la cual decidió adoptar tal medida –la información proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria– no es una prueba es suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia y se omita preservar el estímulo de las SIBRAS.

Para dar respuesta al planteamiento anterior, es necesario remitirnos a la jurisprudencia P./J. 43/2014 (10a.)[31] de rubro: ***"PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES",*** en la que se determinó que uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente.

---

[31] Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 7, junio de 2014, Tomo I, página 41, cuyo texto es el siguiente: *"El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso".*

De lo anterior se sigue que, para que exista una transgresión al principio de presunción de inocencia, es necesario que el Estado imponga una pena o sanción derivada de su facultad punitiva, ésta entendida como, la facultad para imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos.

Es decir, el principio de presunción de inocencia está reservado a las materias donde pudiera derivar una pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, ello atendiendo a su naturaleza misma; por tanto, aun cuando la quejosa pretenda que ese principio sea aplicable a la materia tributaria, lo cierto es que este órgano de control constitucional ya ha establecido que atendiendo a su naturaleza el principio de presunción de inocencia es aplicable cuando se impone una pena o si esta ante la presencia de un procedimiento administrativo sancionador.

De ahí se colige que si la norma reclamada establece un beneficio fiscal, como es que los accionistas de una sociedad de inversión que hayan aportado un bien inmueble a dicha sociedad, no acumularán la ganancia que derive de esa aportación, sino hasta que el accionista enajene las acciones de la SIBRA, cuando la SIBRA vende el bien aportado por el accionista, o bien, si no han ocurrido esos supuestos, deberá acumularse a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos

mil dieciséis; de ahí que esta Sala concluya que el principio de presunción de inocencia es inaplicable en la especie.

Ello se debe a que resulta evidentemente que el supuesto previsto en la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no es comparable con las instituciones jurídicas que protege el derecho penal; por tanto, no es válido que se pretenda la aplicación de ese principio a todas las ramas del derecho, las cuales se rigen por otros principios.

Sin que obste para lo anterior, las consideraciones expuestas en el proceso legislativo para dos mil catorce, por el cual se decidió restringir el estímulo fiscal de las SIBRAS, pues lo cierto es que ello sólo constituye la justificación del porqué se decidió optar por limitar el citado estímulo fiscal, pero –se reitera– no implica de modo alguno el establecimiento de una sanción ni emana de un procedimiento administrativo sancionador.

Conforme a esas consideraciones, se concluye que el tópico que nos ocupa es **inoperante,** en tanto que la restricción del estímulo fiscal de las SIBRAS no constituye una pena ni deriva de un procedimiento administrativo sancionador al que le deban aplicar –en la medida de lo posible– los principios del derecho penal, como es el de presunción de inocencia.

En los siguientes apartados se abordarán los argumentos de los conceptos de violación tercero, décimo segundo y la última parte del décimo tercero, cuyo estudio fue omitido en la sentencia recurrida, de conformidad con el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo.

XII. Transgresión al derecho fundamental de seguridad jurídica.

En el tercer concepto de violación, se adujo que la norma reclamada vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica, ya que el momento en que un accionista aporta bienes inmuebles a una SIBRA, el supuesto normativo en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya se había actualizado y sólo quedaba pendiente el momento en que se acumularía la ganancia; además, el legislador no cuenta con facultades para modificar la realidad social y jurídica imperante, como es el momento de acumulación de la citada ganancia.

Los argumentos antes sintetizados son **infundados,** conforme a las consideraciones siguientes:

Esta Primera Sala ya ha precisado que el contenido del derecho humano de seguridad jurídica radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, tal como se advierte de la

jurisprudencial 1a./J. 139/2012 de rubro: ***"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE"***[32]***.***

A partir de esas consideraciones, esta Primera Sala estima que la seguridad jurídica no debe ser entendida como lo pretende la quejosa, pues basta con analizar la mecánica prevista en la norma para verificar si la misma es acorde a dicho derecho fundamental; es decir, si la quejosa puede hacer valer su derecho y conocer las consecuencias jurídicas de los actos que realice.

Hecha esa precisión, se tiene que, como antes se analizó, la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce establece que en el caso de se hubiera hecho uso del estímulo fiscal que estaba

---

[32] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, página 437, que lleva por texto el siguiente: *"La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".*

previsto en el diverso 224-A de dicha ley para dos mil trece, los accionistas de la sociedad de inversión inmobiliaria podrán acumular la ganancia derivada de esa aportación cuando se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, cuando ésta enajenará los bienes aportados, o bien, en caso de que no se actualizarán esos supuestos, se debería hacer la acumulación a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

De esa explicación se advierte que la norma reclamada no es inconstitucional, pues de su lectura se aprecia que se adecua a los parámetros constitucionales relativos a la seguridad jurídica, ya que detalla la hipótesis y las consecuencias que derivan de la misma, además de que claramente se establece un plazo límite para diferir el momento de la acumulación de la ganancia por la aportación de bienes inmuebles a la SIBRA.

Máxime, si se toma en cuenta que no puede existir inseguridad jurídica por que la quejosa se ajustó a lo que disponía el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, toda vez que, por un lado, los derechos emanados con esa aplicación no fueron afectados con la entra en vigor del diverso noveno transitorio, fracción XXXV, tal como antes quedó expuesto; además, por otro lado, el legislador es quien debe en todo momento establecer los elementos esenciales de las contribuciones, así como aquéllos que, como

es el caso del momento de la acumulación de los ingresos, guarden una incidencia sustancial en ellos.

En este sentido, la norma reclamada no vulnera el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que esta se ve respetada en la medida en la norma prevé los casos y los supuestos en los que el accionista de una SIBRA debe acumular la ganancia que difirió con motivo de la aportación que hizo de un inmueble a esa sociedad, tal como es –entre otros casos– el plazo máximo de diferimiento.

XIII. Transgresión al principio de confianza legítima.

En el décimo segundo concepto de violación se expone que la disposición combatida es contraria al derecho fundamental de seguridad jurídica, en cuanto la vertiente de protección y confianza legítima, de forma inmediata, sorpresiva y sin justificación urgente, el legislador modificó el momento en que los accionistas de las SIBRAS deben acumular el ingreso por la aportación de un inmueble.

Tales argumentos son **infundados,** conforme a las consideraciones siguientes:

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que el principio de la confianza legítima no ha sido acuñado en nuestro derecho positivo mexicano.

Los diversos sectores de la doctrina que tocan el tema de la confianza legítima hacen descansar sus orígenes en el derecho alemán, pasando al derecho comunitario de la Unión Europea y al derecho español.

Sin que sea necesario abordar la tradición doctrinaria en Europa en el tema de la confianza legítima, basta con hacer referencia a lo que se ha venido abordando en aquella región en relación con ese principio.

La doctrina[33] que ha analizado el principio de confianza legítima sostiene que el Tribunal Federal Alemán encuentra el fundamento de dicho principio en la cláusula del Estado de Derecho contenida en la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania, del cual también desprende el principio de seguridad jurídica.

Ese mismo sector de la doctrina, precisa que conforme a la jurisprudencia alemana, el principio de confianza legítima tiene tres requisitos, a saber: **i)** la existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocida por la

[33] DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en Derecho Tributario. Tirant to blach. Valencia, 2014.

persona interesada, generando una situación de confianza, la que puede ser originada normativa, administrativa o judicialmente; **ii)** un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; y, **iii)** en la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

Asimismo, señala que la doctrina alemana lo define como *“aquel principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de las situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos”.*

Agrega la doctrina en consulta que los ámbitos de aplicación más destacables del principio de confianza legítima son la que se presenta en relación la retroactividad de las normas y frente a la revisión y revocación de los actos administrativos.

Otro sector de la doctrina[34], al abordar el principio de confianza legítima en el derecho comunitario, sintetiza la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, actualmente como Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de la manera siguiente:

a) La invocación del principio por los afectados debe basarse en una acción imprevisible de las autoridades europeas. Así, señala la importancia de garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas amparadas en el Derecho Europeo que afecten a la situación jurídica y material de los titulares de derechos.

b) Las expectativas no son, en principio, protegibles salvo en la medida en que supongan un impacto real y efectivo, no previsible o especialmente perjudicial.

c) Las expectativas sólo serán protegibles si se sustentan en bases objetivas, de modo que un observador externo pueda reconocerlas y calibrar su dimensión objetivable. Esto es lo que se ha denominado “esperanzas fundadas no contrarias al Derecho Comunitario”.

d) También será preciso para estimar el principio que, en la valoración de los intereses privados y públicos en juego,

---

[34] CASTILLO BLANCO, Federico. Protección de la confianza legítima en el Derecho Administrativo. Marcial Pons. Madrid, 1998.

estos últimos no sean preponderantes e imperativos hasta tal punto que se vieran frustrados si se adoptaran paulatinamente a través de medidas transitorias.

Así, se ha definido la *"protección de la confianza legítima como aquel principio general del Derecho de la Unión Europea en virtud del cual, como manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica, las instituciones y organismos de la Unión Europea, o los Estados miembros en aplicación del Derecho de la Unión, que han infundido a una persona interesada confianza en la estabilidad de su actuación, no pueden adoptar una modificación de dicha actuación si es imprevisible para la persona interesada, excepto en el caso de que el interés público exija tal modificación"*[35].

El Tribunal Supremo Español, en la sentencia de uno de marzo de mil novecientos noventa y uno (en el asunto RJ 1991/2502), estableció en relación con el tema que nos ocupa que *"… El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y de la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la*

[35] DÍAZ RUBIO, Patricia. Op. Cit.

esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla y en función de la cuales los particulares ha adoptado determinadas decisiones…”.

Asimismo, el citado Tribunal, en su sentencia de seis de octubre de dos mil cinco (en el asunto RJ 2005/862), hizo referencia al principio de protección a la confianza legítima y expuso que *“… La virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta a responder de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin la debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento. No pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias. Ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica deban mantenerse indefinidamente estables, coartando la potestad de los poderes públicos para establecer nuevas regulaciones…”.*

Por su parte, el Tribunal Constitucional de España en la sentencia STC 270/2015 de diecisiete de diciembre de dos mil quince, en la que se pronunció respecto del “Real Decreto-ley

9/2013”, mediante el cual se adoptaron medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, estableció –en lo que nos interesa– lo siguiente:

> *“…7. Finalmente, se alega la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).*
> *Sobre este particular es necesario precisar, en primer lugar, que ‘los principios constitucionales invocados por los recurrentes (irretroactividad, seguridad jurídica, interdicción de arbitrariedad)’ como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución –legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad– no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de derecho (STC 104/2000, de 13 de abril, FJ 6).*
> *a) El principio de seguridad jurídica, entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, la ausencia de confusión normativa y la previsibilidad en la aplicación de derecho, no resulta afectado por los preceptos que son objeto del presente recurso de inconstitucionalidad, ni se justifica en el texto de la demanda en qué medida tales preceptos pueden generar confusión o incertidumbre en su aplicación. No estamos ante una norma incierta o falta de la indispensable claridad, pues cuenta con un contenido preciso y unos efectos perfectamente determinados.*
> *El respeto de dicho principio, y su corolario, el principio de confianza legítima, es compatible con las modificaciones en el régimen retributivo de las energías renovables realizado por el Real Decreto-ley 9/2013, más aún –como sucede en el presente caso–, en un ámbito sujeto a un elevada intervención administrativa en virtud de su incidencia en intereses generales, y a un complejo sistema regulatorio que hace inviable la pretensión de*

que los elementos más favorables estén investidos de permanencia o inalterabilidad frente al ejercicio de una potestad legislativa que obliga a los poderes públicos a la adaptación de dicha regulación a una cambiante realidad económica.

Los cambios legislativos producidos no pueden ser cuestionados desde la óptica del principio de confianza legítima. Este principio no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas precedentes, máxime en el contexto en que se promulgó el Real Decreto-ley que ahora se enjuicia, es decir, de dificultades económicas y de crecimiento del déficit del sistema eléctrico.

Los principios de seguridad jurídica y su corolario, el de confianza legítima, no suponen el derecho de los actores económicos a la permanencia de la regulación existente en un momento dado en un determinado sector de actividad. Dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios legislativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general.

A este respecto, las medidas cuestionadas implican, ciertamente, una modificación respecto del régimen anterior, decisión que el legislador de urgencia adopta a la vista de la situación en la que se encontraba el sistema eléctrico. No cabe calificar de inesperada la modificación producida, pues la evolución de las circunstancias que afectaban a dicho sector de la economía, hacían necesario acometer ajustes de este marco normativo, como efecto de las difíciles circunstancias del sector en su conjunto y la necesidad de asegurar el necesario equilibrio económico y la adecuada gestión del sistema. No cabe, por tanto, argumentar que la modificación del régimen retributivo que se examina fuera imprevisible para un 'operador económico prudente y diligente', atendiendo a las circunstancias económicas y a la insuficiencia de las medidas adoptadas para reducir un déficit persistente y continuamente al alza del sistema eléctrico no suficientemente atajado con disposiciones anteriores.

El preámbulo del Real Decreto-ley determina que su objeto es evitar la 'sobre-retribución' de determinadas

> *instalaciones de régimen especial, sin que los principios invocados por los recurrentes –seguridad jurídica y confianza legítima– puedan constituir un obstáculo insalvable para que el titular de la potestad legislativa pueda introducir medidas de carácter general que impliquen una alteración de determinados aspectos del régimen retributivo anterior. Estamos pues ante una norma clara, que no genera duda sobre sus efectos, los presupuestos de hecho a los que se aplica o sus consecuencias jurídicas, por lo que, ni desde una vertiente objetiva ni desde una subjetiva genera incertidumbre sobre su alcance. En una situación de crisis económica generalizada, modificaciones análogas a la presente han sido llevadas a cabo en éste y en otros sectores económicos, que, además, están sometidos a una intervención administrativa más intensa, dada su incidencia en los intereses generales, como lo es la actividad de producción de energía eléctrica. Ello hace particularmente inviable la pretensión de que los elementos más favorables de su régimen económico estén investidos de una pretensión de permanencia e inalterabilidad en el tiempo, pues es precisamente la protección de esos intereses generales la premisa que obliga a los poderes públicos a adaptar su regulación al cambio de las circunstancias…".*

Esa reproducción da noticia del avance jurisprudencial que ha tenido el principio de confianza legítima en la doctrina española, llegando a establecer que las modificaciones legislativas no colisionan con dicho principio, en la medida de que no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas que preceden a la entrada en vigor de un nuevo marco regulatorio; máxime, cuando esas normas se emiten para proteger diversos sectores económicos, es decir, cuando los cambios normativos derivan de la exigencia del interés general constitucionalmente válido.

Como puede advertirse de la doctrina europea referente al principio de confianza legítima, la vulneración a ese principio, primeramente, se hizo en relación con la actuación de la administración pública, para posteriormente hacerse respecto del ámbito legislativo. Sin embargo, en uno y otro caso, la idea que subyace atiende a la buena fe que debe existir en las relaciones de los poderes del Estado y sus gobernados, dada la seguridad jurídica que su actuación origina.

Asimismo, el desarrollo doctrinal europeo también ha referido que no pueden adoptarse medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de los poderes públicos, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones; sin embargo, también precisa que la actividad creadora de la norma no debe verse obstaculizada por el principio de confianza legítima, pues los gobernados no pueden tener esperanzas que un régimen económico se mantendrá inmutable, pues los poderes públicos verían mermada su facultad de dirección en la política pública y económica.

Entonces, conforme a la doctrina europea, la “confianza legítima” podría ser definida como el principio por el cual ciertas situaciones jurídicas catalogadas como expectativas

razonablemente objetivas[36], las cuales son creadas por el comportamiento por las entidades del Estado, no pueden ser cambiadas de forma imprevisible por parte de los poderes públicos, con excepción de que existan causas constitucionalmente válidas que así lo permitan.

Una vez expuesto algunos aspectos generales del principio de confianza legítima en el derecho internacional, que fue donde se acuñó ese término, es necesario verificar si es susceptible de aplicarse al sistema jurídico mexicano y si es viable solicitar su protección constitucional.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, en la medida en que tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en estado de indefensión.

Esta Primera Sala ha sustentado que el contenido esencial de la garantía de seguridad jurídica radica en “saber a

---

[36] Se consideran que se presentan las expectativas razonablemente objetivas cuando los gobernados realizan determinada actividad derivada o auspiciada por la conducta de los entes estatales, ya sea porque hicieron algo, o bien, porque dejaron de hacerlo. A diferencia de las meras expectativas en donde sólo se han ejecutado actos tendentes a generar el derecho, en las expectativas razonablemente objetivas, los sujetos han ejecutado el derecho, pese a que la autoridad no se lo haya reconocido, o bien, porque se lo concedió y posteriormente pretende desconocerlo.

qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, tal como se desprende de la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 de rubro: ***"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE"***[37]***.***

En ese criterio jurisprudencial se precisó que en materia tributaria se destaca el relevante papel que se concede a la ley como instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

---

[37] Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, página 437, que lleva por texto el siguiente: *"La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de 'seguridad a través del Derecho'".*

De ahí se sigue que el principio de seguridad jurídica también puede dividirse en dos aspectos, uno objetivo y otro subjetivo. El primero, se refiere a los dispositivos normativos que permitan dar certeza a sus destinatarios y les posibilite conocer las facultades y aptitudes que se le permitieron a la autoridad ejercer. El segundo, se refiere al destinatario de la norma, en el sentido de que tenga un conocimiento cierto, claro y de antemano sobre lo que la disposición manda, permite o prohíbe.

Es ese aspecto subjetivo del derecho de seguridad jurídica, en el que descansa el principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano. Ello se debe a que las actuaciones de los entes estatales le generan certidumbre a los sujetos, lo cual implica que les da confianza, o bien, se tiene la expectativa de que la actuación de la autoridad se encuentra ajustada al marco regulatorio correspondiente y, por ende, en la estabilidad de sus acciones.

Lo que persigue el principio de confianza legítima es proteger la buena fe con la que actúan los gobernados en atención a las acciones que implementan los órganos del Estado; es decir, los primeros esperan que una acción pública se reitere, o bien, se mantenga.

Así, tenemos que el principio de confianza legítima válidamente puede adoptarse en el sistema jurídico mexicano, además de que tiene un asidero constitucional, como ya dijimos, en el derecho fundamental de seguridad jurídica; por tanto, la protección constitucional de ese principio sí puede solicitarse.

Sin embargo, pese a que ese principio tiene cabida constitucional en el derecho humano a la seguridad jurídica; ello no implica que deba entenderse de modo absoluto e irrestricto, sino que debe analizarse en sintonía con los demás derechos fundamentales reconocidos, así como con el resto de disposiciones que integran la Constitución General.

En efecto, tratándose del derecho humano a la seguridad jurídica en su vertiente de “confianza legítima” no puede erigirse como un valor absoluto, pues ello podría dar lugar a que las funciones del Estado sean estáticas y no puedan evolucionar conforme a lo que requiere el devenir social.

Una primera limitante la encontramos en el artículo 73 de la Constitución General, en el cual se establecen diversas facultades del Congreso de la Unión para regular las diversas áreas en que se desenvuelve el Estado mexicano, como son las referentes a la imposición de contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En relación con esa atribución, esta Suprema Corte la ha interpretado en el sentido de que el creador de la norma tiene una amplia libertad de configurar las contribuciones que estime necesarias. Así, sostuvo que no es exigible al creador de la norma que explique o justifique detalladamente las reformas que haga a leyes impositivas, sino basta con que éstas atiendan a la necesidad de recaudar recursos para cubrir el gasto público[38].

Así, para respetar esa libertad de configuración que tiene el creador de la norma y en atención a los principios democrático y de división de poderes, esta Suprema Corte ha sostenido que no es válido analizar lo acertado o no del legislador para establecer o modificar gravámenes a efecto de cumplir con su finalidad de recaudar para el gasto público, sino que debe hacerse un estudio laxo que descanse en que la

---

[38] Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, página 111, 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".*

intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

Bajo esa perspectiva, el establecimiento de una tasa, una contribución, un beneficio fiscal, el cambio de un régimen fiscal, o bien, la modificación o extinción de beneficios fiscales deriva de las atribuciones que la Constitución General otorga al legislador; razón por la cual bajo ningún aspecto puede considerarse que los gobernados tienen la previsibilidad de que los aspectos tributarios van a mantenerse sin cambios en un momento determinado.

Efectivamente, los gobernados no pueden esperar de forma previsible que las condiciones legislativas en materia tributaria vayan a mantenerse de la misma forma, pues ello daría lugar a restringir la libertad de configuración con que cuenta el legislador, implicando –a su vez– la eventualidad de congelar el ordenamiento jurídico existente sin la posibilidad de ajustarse a la realidad imperante.

Debe tenerse en cuenta, como otra limitante, que el artículo 131 constitucional otorga al Presidente de la República facultades extraordinarias para legislar en materia de comercio exterior, la que incluye los medios adecuados para lograrlo, siempre que no se trate de los que están legalmente prohibidos y se adapten al espíritu de la propia Constitución y de las leyes.

Así, esa atribución implica, entre otros aspectos, que el Ejecutivo Federal puede: i) aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el Congreso de la Unión; ii) crear las cuotas o tarifas de exportación o importación; y, iii) restringir y prohibir las importaciones, 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 y la realización de cualquier otro propósito en beneficio del país.

En relación con ese tema, esta Primera Sala ha sostenido que la intención de otorgar facultades extraordinarias para legislar al Presidente de la República en materia de comercio exterior, fue que el sistema fiscal cumpliera con los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición para que el Estado pueda, material y jurídicamente, adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado; esto es, se le facultó para regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de producción nacional, y cumplir cualquier otro propósito en beneficio del país[39].

---

[39] Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 3/2013 (9a.), visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1, página 298, de rubro y texto siguientes: ***"COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, CONSTITUCIONAL, INCLUYEN NO SÓLO LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIÉN LA DE DEROGARLAS.*** *Cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al Presidente de la República facultades para alcanzar un fin*

Lo anterior hace notar que la facultad legislativa que la Constitución General le concede al Presidente de la República es muy amplia en materia de comercio exterior; lo que implica que se le permite ejercer facultades que en esa materia pueden asemejarse a la facultad configurativa del legislador, a efecto de atender a los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición para que el Estado pueda, material y jurídicamente, adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado.

Así, tal como sucede en el ámbito legislativo, la facultad amplia que tiene el Ejecutivo Federal en comercio exterior atiende a las necesidades presentes y futuras de la colectividad, lo que tiene como efecto que la regulación en comercio exterior sea permeable y atienda al contexto nacional e internacional, así como a las necesidades públicas.

---

determinado, en éstas se incluyen los medios adecuados para lograrlo, siempre que no se trate de los que están legalmente prohibidos y se adapten al espíritu de la propia Constitución y de las leyes. Ahora bien, el hecho de que el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución General de la República prevea que el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, sin incluir el término 'derogar', no implica que no pueda derogarlas, toda vez que de los antecedentes legislativos que dieron origen a la reforma del citado precepto, se advierte que la intención del legislador federal al otorgar esa facultad al Presidente de la República fue que el sistema fiscal cumpliera con los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición para que el Estado pueda, material y jurídicamente, adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado; esto es, se le facultó para regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional, y cumplir cualquier otro propósito en beneficio del país, por lo que gozaría de la facultad de modificar las prescripciones legales sobre la materia de comercio exterior, y como entre las acepciones del término "modificar" están la de alterar, variar y derogar, es evidente que, al otorgarse tal facultad, dicha alteración o modificación incluye también la posibilidad de derogar disposiciones contenidas en la ley expedida por el Congreso de la Unión, sin que ésta tenga fuerza obligatoria ineludible para el legislador, quien en otra ley o decreto puede apartarse de aquélla, ya sea al derogarla tácita o expresamente, o bien, al establecer excepciones".

Bajo ese esquema, aun cuando la confianza legítima protege a los gobernados que ajustan su conducta a la normatividad vigente, frente a cambios que no sean razonablemente previsibles, lo cierto es que ese derecho no puede tener como efecto limitar la actuación de los órganos creadores (ya sea el legislador o el Ejecutivo Federal, en comercio exterior), bajo la esperanza de que las normas dadas en un tiempo no van a sufrir cambios, o bien, pretender que tanto el legislador como el Presidente de la República actúen de cierta manera, cuando cuentan con una amplia facultad configurativa, en sus ámbitos correspondientes.

En adición a las limitantes antes anunciadas, tal como lo precisó el Tribunal Constitucional de España, tenemos la referente a que el principio de confianza legítima no puede suponer el derecho a la permanencia de la normativa existente en un momento dado; por el contrario, dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios normativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general.

Así, existen medidas que son adoptadas por los poderes públicos y que obedecen a las decisiones urgentes acogidas para hacerles frente. En esos casos, no es viable calificar una modificación en el régimen existente de súbita o inesperada, pues son las circunstancias imperantes las que orillan a las

autoridades a implementar medidas necesarias para enfrentar las circunstancias riesgosas o de casos urgentes.

Consecuentemente, no cabe argumentar que la modificación del régimen existente implica una vulneración a la confianza legítima que le había causado al gobernado, pues es el caso urgente el que impulsa a la autoridad a adoptar medidas extraordinarias en protección del interés general, lo que incluso de *facto* es medianamente previsible y razonablemente justificado.

Otra limitante válida en el ámbito de la confianza legítima, la encontramos en el principio de irretroactividad y las expectativas de derechos relacionadas con las normas.

La expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho. Ahora bien, respecto de esas expectativas de derechos, este Alto Tribunal ha sostenido que no se vulnera el artículo 14 constitucional cuando se emite una normatividad que tiende a afectarlas.

La retroactividad a que se refiere esa norma constitucional, es sabido que constituye una manifestación del derecho fundamental de seguridad jurídica, ello en función de que los gobernados tienen certeza de que ordenamiento es el

aplicable y la forma en la cual se regulan y protegen los intereses tutelados.

Así, es como el principio de confianza legítima y el de irretroactividad de las normas se relacionan, pues los gobernados no pueden alegar que con la modificación de las normas se ve afectada la expectativa de un derecho –en los términos que ha quedado apuntada para el derecho positivo mexicano–, pues ello conduciría a petrificar la actividad del creador de la norma.

Las normas jurídicas despliegan sus efectos sobre situaciones acaecidas durante su vigencia, así que por razones de seguridad y certeza jurídicas una norma no puede retrotraer sus efectos modificando o alterando derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior.

Sin embargo, dado que una expectativa de derechos es una esperanza para que se genere el derecho, es decir, sin que se haya materializado, ésta no puede ser protegida por la norma anterior, por lo que aquélla que se emita con posterioridad regulando o modificando dicha expectativa, no trascenderá en la esfera jurídica de los gobernados.

No puede alegarse así que la vulneración al principio de confianza legítima en el ámbito de la creación de la norma, por afectar una expectativa, es decir, los gobernados no pueden esperar razonablemente que no se modifique alguna situación jurídica que aún no se ha concretizado en el mundo factico, o bien, que trascienda a los efectos o supuestos normativos inacabados.

En ese sentido, la actividad de los órganos estatales que se encargan de crear normas dirigidas a regular determinados aspectos del acontecer social, no implica que por sí mismas generen una afectación a situaciones acaecidas respecto de las cuales se haya incorporado un derecho a los gobernados, sino que su la finalidad es regular hacia el futuro.

Es verdad que en los países en los que se empezó a tratar el tema de la confianza legítima hablan de las expectativas a nivel legislativo y su protección con base en ese principio; sin embargo, ello se debe a que en el catálogo de sus derechos fundamentales no se encuentra integrado el de retroactividad de las normas, cosa que sí pasa en la tradición jurídica mexicana.

Así, la afectación que pudiera generarse a las expectativas en el ámbito materialmente legislativo no colisiona con el principio de confianza legítima, pues a la luz tanto de ese

principio como el de retroactividad de la norma, el legislador puede válidamente modificarlas en función de su libertad configurativa con la que constitucionalmente cuenta, pues de otro modo dicha atribución se vería coartada generándose así una limitante total o parcial en la atención a los cambios sociales, políticos o económicos.

Incluso, ya este Alto Tribunal ha establecido que el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la Constitución General le confirió, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente y, cuando las incrementa hacia el futuro, es patente que no afecta situaciones pasadas, por lo que no puede argumentarse una vulneración a la irretroactividad de la norma, pues no gozan de un derecho ni de una expectativa de tributar de la misma forma, en la medida en que contribuir al gasto público es una obligación de los gobernados[40].

Como se advierte de lo antes expuesto, son infundados los argumentos que propone la quejosa, pues el que se haya

---

[40] Tal como se advierte de la jurisprudencia P./ 105/99 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999 , página 27, de rubro y texto siguientes: ***"CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD****. Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente".*

modificado el estímulo de las SIBRAS a través de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no colisiona con el principio de confianza legítima.

Ello se debe a que, como se ha dicho, el establecimiento de los estímulos fiscales es una facultad amplia a favor del legislador para incentivar o restringir cierta actividad del sector económico; por ende, no puede generarse una esperanza a favor de la quejosa de que el estímulo fiscal que nos ocupa no sufriría cambio alguno.

Debe tenerse en cuenta que la inclusión o eliminación de un régimen de beneficio fiscal es una potestad que ejercen tanto el Ejecutivo Federal como el legislativo, con el propósito de influir en algún aspecto que se considera indeseable, de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, que pretenden obtener alguna finalidad específica, tradicionalmente de carácter extrafiscal.

Así, no puede pensarse ni tener la esperanza que los beneficios fiscales se mantendrán de forma indefinida, o bien, que no son susceptibles de modificarse, pues los gobernados no tienen el derecho de que a futuro la legislación aplicable se mantendrá de la misma manera.

Ello implica que, no puede considerarse que el haber gozado de un estímulo fiscal en un ejercicio anterior, genera una expectativa razonablemente objetiva de que en ejercicios siguientes se continuará disfrutando del mismo, ya que válidamente el legislador puede delimitar su ejercicio, pues en el órgano del Estado quien, en observancia a lo que disponen el artículo 25 constitucional, puede introducir medidas adecuadas para incentivar la actividad económica y el desarrollo de ciertos sectores de la población y de la economía.

En efecto, aun cuando los contribuyentes –como la quejosa– gozaron del beneficio del estímulo de las SIBRAS, ello no implica que éste no pueda modificarse para ejercicios futuros, pues el legislador goza de una amplia facultad para planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, y llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general.

Pensar lo contrario implicaría desconocer las condiciones en el ejercicio de ciertas competencias y responsabilidades constitucionales básicas del poder legislativo en el contexto de nuestro sistema constitucional. Es ahí en donde el principio de confianza legítima no pugna con la modificación de beneficios fiscales, como el que nos ocupa, ya que los contribuyentes no pueden contar con la esperanza de que el estímulo fiscal de las SIBRAS permanecerá inmodificable en el futuro.

Máxime, cuando el estímulo fiscal que nos ocupa no fue eliminado inmediatamente con la derogación del artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, sino que a través del artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la citada ley pero para dos mil catorce, se estableció que el beneficio fiscal que derivaba del estímulo de las SIBRAS se prolongaría a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Es decir, incluso la medida adoptada por el legislador al agregarle un momento adicional por el cual los accionistas de las SIBRAS tienen que acumular la ganancia por la aportación de inmuebles a la citada sociedad, se dio margen de dos daños para tal fin, pues la medida tiene como efecto de que a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis se lleve a cabo dicha acumulación.

Por tanto, incluso, la medida prevé que hubo contribuyentes que hicieron uso del estímulo fiscal en dos mil trece, por lo que permite que continúen gozando del beneficio sólo dos años más, tiempo que es razonablemente suficiente para que éstos puedan planificar sus finanzas y tengan pleno conocimiento que ese tipo de beneficios ya no existirá a partir del ejercicio de dos mil diecisiete.

Conforme a las consideraciones anteriormente expuestas, se colige que es infundado el argumento que nos ocupa, en cuanto a la vulneración del principio de confianza legítima.

XIV. Transgresión al principio de planeación democrática.

En la última parte del décimo tercer concepto de violación, la quejosa sostiene que la omisión de preservar el estímulo fiscal SIBRAS vulnera el derecho fundamental de una planeación democrática, previsto en el artículo 26 constitucional, en virtud de que con su eliminación se obstaculiza el fomento al sector inmobiliario del país.

Para dar solución al planteamiento anterior, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, determinó –en lo que nos interesa– lo siguiente:

- La rectoría económica del Estado se lleva a cabo mediante un sistema de planeación democrática, por medio del cual se busca generar solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad en el crecimiento de la economía nacional, teniendo como herramientas para lograrlo diversos instrumentos de política económica, tales como la política de control de precios, la política monetaria y de deuda pública

interna, la política de subsidios públicos, la política laboral, la política educativa y la política tributaria.

- El diseño y desarrollo del referido sistema de planeación se encuentra a cargo de los Poderes Legislativo y Ejecutivo Federales, en el ámbito de sus respectivas competencias.

- De acuerdo con el artículo 73 de la Constitución General, corresponde al Congreso de la Unión expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico; para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico; y para la promoción de la inversión nacional y regulación de la inversión extranjera; gozando, en este sentido, de una amplia libertad de configuración para establecer las bases y lineamientos tendientes a asegurar el desarrollo nacional.

- Conforme al artículo 26 constitucional, el Ejecutivo Federal se encuentra facultado para conducir libremente la planeación nacional del desarrollo, otorgándosele un amplio margen de acción al respecto, como se desprende tanto de la Ley de Planeación como de otros ordenamientos de carácter económico, conforme a los cuales es el encargado de elaborar y someter a consideración del Congreso de la Unión el Plan Nacional de Desarrollo, así como de instrumentarlo y ejecutarlo

mediante los mecanismos que considere más convenientes, evaluando su eficacia y rindiendo cuentas de los resultados obtenidos.

- De esas consideraciones es posible concluir que los Poderes Legislativo y Ejecutivo Federales cuentan con una amplia libertad de configuración y actuación para definir e implementar el sistema de planeación democrática, estableciendo las formas y los mecanismos que consideren más adecuados para garantizar el desarrollo nacional.

De esas consideraciones podemos colegir que, en atención a la libertad configurativa de la que gozan tanto el legislador como el Ejecutivo Federal en el sistema de planeación democrática del desarrollo nacional, son éstos los que establecen los instrumentos y mecanismos necesarios para la consecución de los fines económicos que requiere un Estado Democrático.

En esa medida, si en el proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada se expresó que la abrogación del estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS se hizo para evitar distorsiones de ese beneficio, lo que propiciaba que fueran utilizados esquemas agresivos de diferimiento de pago del impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

En esa medida, se tiene que la restricción del beneficio fiscal en comento se ajusta al principio de planeación democrática que se advierte del texto constitucional, pues los órganos del Estado facultados decidieron que el abuso del estímulo fiscal de las SIBRAS impactaba de manera negativa en la recaudación del impuesto sobre la renta, pues los sujetos a quienes estaba dirigido llevaban a cabo planeaciones agresivas de tal magnitud que llegaba al extremo de no pagar el impuesto, incluso, el que se generarán pérdidas susceptibles de amortizarse en ejercicios futuros.

Así, se tiene que tanto el Legislativo como el Ejecutivo Federal convinieron en la necesidad de restringir y, en su momento, derogar el estímulo de las SIBRAS, no implica una afectación al principio de planeación democrática, pues se hizo por los sujetos encargados de diseñar y desarrollar el plan nacional de desarrollo, considerando la afectación que tenía el propio Estado ante el uso indebido de dicho beneficio.

Sin que pasa inadvertido el estímulo de las SIBRAS fue otorgado, en un principio, para alentar la inversión inmobiliaria, pues el que se mantenga ese beneficio hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis y no se prorrogue por más ejercicios, derivó de la ponderación que hizo tanto el legislador como el Ejecutivo Federal de la afectación que sufría la

recaudación en materia de impuesto sobre la renta por el uso abusivo del estímulo fiscal.

Esto es, aun cuando el estímulo fiscal haya tenido como finalidad incentivar el mercado inmobiliario, ello no significa que para no atentar con el principio de planeación democrática deba ser permanente; por el contrario, en atención a ese principio es que los órganos facultados deben analizar si es óptimo mantenerlo, o bien, debe restringirse o eliminarse, pues son ellos los que deben apreciarse y ponderar lo que sea más conveniente para organizar el sistema de planeación democrática del desarrollo nacional y el sistema nacional de desarrollo social.

Máxime, si tomamos en cuenta que el plan nacional de desarrollo se lleva a cabo como una medida para hacer eficiente el desempeño del cúmulo de responsabilidades que tiene el Estado y que emanan de la Constitución General, como pueden ser, entre otros, el sostenimiento del gasto público, el cual se logra con diversos medios económicos, encontrándose entre ellos la recaudación de las contribuciones.

De ahí se tiene que la aportación al gasto público de una manera correcta y óptima, es una medida que permite al Estado una planear adecuadamente la consecución de sus fines, para poder organizar la planeación democrática del desarrollo

nacional y el sistema nacional de desarrollo social, por lo que la limitación a ciertos beneficios fiscales tendentes a recuperar la recaudación en determinados sectores que, como en el caso, abusaban del estímulo concedido, no perjudica a la planeación democrática, por el contrario, es acorde a ella.

Consecuentemente, dada la argumentación propuesta por la quejosa, se llega a la conclusión que es infundada la proposición que nos ocupa, en virtud de que la restricción y, en su momento, la abrogación del estímulo de las SIBRAS no contraviene el principio de planeación democrática.

En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

RESUELVE:

PRIMERO. Se **confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ************,** en contra del artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, devuélvanse los autos relativos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

FCV