AMPARO EN REVISIÓN: 902/2015
QUEJOSA: ********

ENCARGADO DE LA COMISIÓN 76 Y PONENTE:
MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA
COLABORÓ: KARLA MARIANA RODRÍGUEZ DE LA VEGA

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 doce de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito, con sede en Tijuana, Baja California, **********, apoderado de **********, demandó 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. H. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Senadores y la Cámara de Diputados.

2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Director del Diario Oficial de la Federación.

4. Secretario de Gobernación.

Actos Reclamados:

Respecto a las autoridades antes señaladas, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, rúbrica y publicación del "*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*", vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, en específico el artículo el artículo noveno transitorio, fracciones I, II y XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 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 catorce de febrero de dos mil catorce, la Juez Primero de Distrito en Materias de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, con sede en Tijuana, admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número **********.

Seguidos los trámites de ley, el dieciocho de agosto de dos mil catorce, tuvo verificativo la audiencia constitucional. Por acuerdo de misma fecha se indicó que en términos de la circular ********** del Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos, se ordenó la remisión del juicio de amparo a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa.

Mediante proveído de veintisiete de agosto de dos mil catorce, el Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la

Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, se avocó al conocimiento de la demanda de amparo en comento.

El Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, el veintiséis de noviembre de dos mil catorce dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con los puntos resolutivos siguientes:

> ***"…PRIMERO.*** *Se* ***sobresee*** *en el juicio de amparo* ***110/2014,*** *promovido por* ************,** *en su carácter de apoderado legal de* ************,** *respecto de los actos reclamados* ***a la Cámara de Diputados y a la Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación,*** *consistentes, en su respectivo ámbito de competencia, en la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación, del DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo;* ***en específico****,* ***el Artículo Noveno Transitorio, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta;*** *en términos del considerando cuarto del presenta fallo.*
>
> ***SEGUNDO.*** *La Justicia de la Unión no ampara ni protege a* ************,** *contra los actos reclamados* ***a la Cámara de Diputados y a la Cámara de Senadores, ambas del Congreso de la Unión, Presidente de los***

> ***Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación,*** *consistentes, en su respectivo ámbito de competencia, en la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación, del DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo;* ***en específico****,* ***el Artículo Noveno Transitorio, fracciones II y XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta;*** *por los motivos expuestos en el considerando último de esta sentencia".*

CUARTO. Interposición del recurso de revisión. Inconforme con la resolución anterior, la quejosa[1] interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el veintitrés de diciembre de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Baja California, con residencia en Tijuana.

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

---

[1] Folios 704 a 713 del cuaderno de amparo **********.
[2] *Ídem.* Folio 714.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, siendo el caso que, en acuerdo de dieciocho de marzo de dos mil quince[3], su Presidente lo registró como el número **********.

Con motivo del recurso interpuesto por la quejosa, el delegado de la autoridad responsable Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesiva[4], el que se admitió por auto de diecisiete de abril de dos mil quince[5].

En la sesión correspondiente al trece de agosto de dos mil quince[6], el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia, cuyos puntos resolutivos son los siguientes:

> *"… PRIMERO. En la materia de la revisión, se confirma el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en cuanto al artículo noveno transitorio, fracción I, de la Ley reclamada, por los motivos expuestos en el considerando noveno de esta sentencia; asimismo, por la consideraciones expuestas en el considerando octavo de esta ejecutoria, se sobresee en el juicio de amparo, respecto de los actos reclamados al Secretario de Gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación.*
> *SEGUNDO. Se ordena remitir el presente recurso de*

[3] Folio 26 del cuaderno del recurso de revisión **********.
[4] *Ídem.* Folios 49 a 64.
[5] *Ibídem.* Folio 44.
[6] *Ibídem.* Folios 113 a 177.

*revisión ********** a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y el juicio de amparo **********, para los efectos y en los términos precisados en el último considerando de esta resolución…”.*

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de tres de agosto de dos mil quince[7], el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió la competencia originaria e 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 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.

[7] Folios 121 a 125 del toca en que se actúa.

Por acuerdo de veintinueve de febrero de dos mil dieciséis[8] 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.

SÉPTIMO. 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

[8] *Ídem.* Folio 116.

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 el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 la Jueza Primero de Distrito en Materias de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, con sede en Tijuana, le fue notificada el cinco de diciembre de dos mil catorce[9] y surtió sus efectos el día hábil siguiente, es decir, el ocho de diciembre siguiente.

[9] La constancia respectiva se encuentra agregada en la foja 701 del cuaderno de amparo.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr del día nueve al veintidós de diciembre dos mil catorce, habiéndose descontado los días trece, catorce, veinte y veintiuno de diciembre 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 la quejosa fue presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Baja California, el veintitrés de diciembre de dos mil catorce, tal como se desprende del sello que obra en el folio 704 del cuaderno del juicio de amparo, se considera que dicho medio de impugnación fue presentado en tiempo.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) La quejosa, **********, en su calidad de socia de la persona moral **********, constituyó usufructo oneroso a favor de ésta última, respecto de ciertos inmuebles que se tributan bajo una sola clave catastral **********, ingresando al capital social de **********, por lo cual obtuvieron una ganancia por enajenación de

bienes, la cual no ha sido acumulado para efectos de determinar el Impuesto Sobre la Renta a su cargo en los términos del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada.

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** la impetrante cuestiona, medularmente, la retroactividad del artículo noveno transitorio, fracción II del decreto mencionado, con que se abroga la fracción XXXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, toda vez que a su juicio, transgrede el derecho de irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y el principio de derechos adquiridos, por lo siguiente:

- Que con la entrada en vigor del precepto impugnado se limitan, restringen y desconocen derechos adquiridos, al desparecer por completo el esquema conforme al cual la quejosa había planteado el pago de sus contribuciones, pues ahora se ve obligada a acumular la ganancia a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis si a esa fecha no se ha enajenado la acción de la SIBRA o ésta no ha enajenado los bienes aportados.

- Que toda vez que se constituyó una situación jurídica concreta al aportar los bienes inmuebles al capital a la sociedad mercantil SIBRA, cuyas situaciones jurídicas se proyectaban al futuro, es decir, acumularía la ganancia obtenida para efectos de determinar el impuesto sobre la renta hasta que se enajenaran las acciones o los bienes aportados; sin embargo, el precepto reclamado afecta en perjuicio de la quejosa la situación jurídica constituida y sus consecuencias, pues con motivo de su promulgación debe acumular la ganancia si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han enajenado las acciones o los bienes aportados.

- Refiere que la porción normativa impugnada vulnera el derecho humano de retroactividad de la ley contenido en el numeral 14 constitucional, porque con el artículo transitorio reclamado se pretende modificar la consecuencia que se generó al amparo del artículo 224-A de la Ley del Impuesto

Sobre la Renta abrogado, para evidenciar tal circunstancia cita la jurisprudencia 123/2001 del Pleno de esta Suprema Corte de rubro: ***"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA"***.

- Adujo que se ubica en el tercer supuesto referido en dicho criterio que señala: *"también puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante la 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 diferido 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".*

2. En el **segundo concepto de violación** 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 competitividad económica por lo siguiente:

- Que debido a que la entrada en vigor del decreto por el cual se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta se eliminaron disposiciones que contenían el beneficio fiscal contenido en los artículos 223 y 224-A de la ley abrogada, introduciendo elementos novedosos que acotan el diferimiento del pago del impuesto sobre la renta derivado de la ganancia por la enajenación de los bienes inmuebles, estableciendo el pago del impuesto en plazos que la ley no contemplaba al momento de ejercer el beneficio fiscal, inhibiendo la economía de la industria inmobiliaria e imponiendo cargas tributarias exigibles en términos y plazos arbitrarios que la dejan en una posición de desventaja económica, lo cual contraviene el derecho fundamental de competitividad económica consagrado en el artículo 25 constitucional.

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 proporcionalidad tributaria por lo siguiente:

- Que dicho numeral vulnera el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, porque no reconoce su verdadera capacidad contributiva al obligar a los contribuyentes

que se acogieron al beneficio fiscal a acumular a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados a una sociedad que no se haya acumulado previamente, aún y cuando no se hubieren verificado los actos de transmisión definitivos que representen la enajenación de dichos bienes inmuebles.

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 al artículo noveno transitorio, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues de la lectura integral de la demanda de amparo no se desprenden conceptos de violación en los cuales se controvierta esa porción normativa.

2. En el quinto considerando se analizan las causas de improcedencia infundadas 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 **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.

- Es **infundado** el argumento de las autoridades responsables en el que afirman que el juicio de amparo resulta improcedente por impugnarse una norma derogada o inexistente, pues adverso a lo afirmado, en el caso en estudio, el acto reclamado lo constituye el artículo noveno transitorio, fracciones II y XXXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual entró en vigor el primero de enero de dos mil catorce, y no el diverso numeral 224-A de la referida legislación, como lo pretenden hacer notar dichas autoridades.

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

- Respecto del **primer concepto de violación,** resolvió que los argumentos de la impetrante resultan **infundados.**

Con respecto a la teoría de los derechos adquiridos, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicha teoría es inaplicable en materia tributaria, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente una prerrogativa de tal naturaleza. Al respecto, debe tenerse presente el criterio establecido por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, al resolver los amparos en revisión 805/2006, 1423/2006, 4070/2006, 862/2006 y 1240/2006, en sesión de veintiuno de febrero de dos mil siete, por unanimidad de cinco votos; de donde se obtiene, principalmente, la conclusión de que en materia tributaria, de manera general, no opera la teoría de los derechos adquiridos.

Ello, pues la figura de derechos adquiridos es una construcción propia del derecho privado, determinada por la supremacía de la voluntad de las partes respecto de la ley, que no podría operar respecto a contribuciones que no obedecen a la voluntad del gobernado, sino a la obligación impuesta por las leyes aplicables.

Que considerar lo contrario, de acuerdo con las ejecutorias analizadas, es decir, que cierta prerrogativa tributaria constituyera un derecho adquirido, llevaría al escenario de permitir una excusa de cumplimiento de cargas fiscales por tiempo ilimitado y sin condición alguna.

Que la imposibilidad de que las normas tributarias sean retroactivas, tampoco incide en la seguridad jurídica, puesto que el legislador no actúa de manera arbitraria pues las reformas no ocurren de manera sorpresiva o anticipada, sino atendiendo al principio de anualidad de las leyes fiscales. Así, el legislador efectúa las reformas necesarias atendiendo al margen de discrecionalidad en materia tributaria.

Que considerar que sean inmodificables las normas tributarias que otorguen cierto beneficio a los contribuyentes, sería tanto como determinar la concesión de beneficios o privilegios ilimitados y permanentes, prohibidos expresamente por la Constitución en su artículo 28.

Que no pasa desapercibido que el problema resuelto en la ejecutoria referida, versó sobre una disposición diferente; sin embargo, aun cuando el presente asunto trata de una disposición diferente, son las mismas razones las que llevan a concluir que la disposición en estudio no es retroactiva.

En primer lugar, debe tenerse presente el principio de anualidad de las contribuciones previsto en el artículo 74, fracción IV, constitucional; en donde el Constituyente Permanente tuvo a bien diseñar un modelo de Estado en el que las contribuciones fueran establecidas, modificadas o bien suprimidas anualmente. Lo anterior, tomando en cuenta que el

Estado necesita allegarse los recursos necesarios con el fin de cumplir con todos los demás objetivos constitucionales.

De esta manera, también se otorgó la facultad y se impuso el deber al poder legislativo, de aprobar anualmente diversos supuestos generadores del tributo, es decir, hechos imponibles. Ello con el fin de lograr una mejor captación de los recursos.

Que la importancia de este principio constitucional radica en que a la luz del mismo no puede hablarse de derechos adquiridos para no acumular la ganancia de manera ilimitada, pues el legislador no está actuando de manera anticipada o sorpresiva al grado de violar la seguridad jurídica del contribuyente.

Que no se puede afirmar que el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, tenga el carácter de derecho adquirido. Ello, pues tal prerrogativa sólo regulaba la mecánica de la acumulación de ganancias a la base gravable para posteriormente aplicar la tasa del impuesto sobre la renta y efectuar el pago del tributo. Por tanto, más que un derecho adquirido, el estímulo fiscal en estudio sólo prorrogaba el cumplimiento de una obligación tributaria, acumular la ganancia.

Que dicho estímulo fiscal jamás liberó a los contribuyentes de acumular la ganancia para efectos del pago del impuesto sobre la renta. Dicha acumulación solamente se vio diferida hasta en tanto no se verificaran los supuestos previstos por la norma; al respecto, la quejosa gozó de dicho estímulo fiscal durante la vigencia de la ley abrogada. Entonces, al no existir un derecho adquirido por parte de la quejosa de no acumular la ganancia, no puede hablarse de que la ley impugnada resulta inconstitucional por transgredir el principio de irretroactividad de la ley.

Que tampoco puede señalarse que la variación del mecanismo para acumular la ganancia para efectos del pago del impuesto sobre la renta, resulte retroactivo, pues dicha modificación atiende al principio constitucional de anualidad propio del sistema fiscal mexicano.

Con respecto a la teoría de las situaciones jurídicas concretas o abstractas, estableció que quien se encuentra en una situación jurídica concreta automáticamente adquiere derechos, sin embargo, en materia tributaria no se puede dar la figura de derechos adquiridos, y por consiguiente tampoco la de situaciones jurídicas concretas, pues son figuras eminentemente del derecho privado, y su aplicación en materia fiscal traería como consecuencia permitir a determinados

contribuyentes tener excusas para no dar cumplimiento a las cargas fiscales por tiempo ilimitado y sin condición alguna.

De ahí que, si bien la norma tildada de inconstitucional adicionó una condicionante más a los accionistas que aportaron bienes a las sociedades que se acogieron al beneficio fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, consistente en acumular las ganancias de sus aportaciones a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, siempre que no se hayan acumulado previamente, ya sea por la enajenación de acciones o de los bienes aportados a la sociedad; ello no implica la existencia de un cambio de situación jurídica concreta, porque el estímulo que concedía la norma derogada no constituye un derecho adquirido, sino sólo una prórroga para dar cumplimiento a una obligación tributaria, acumular la ganancia, en época distinta a la regla general.

En relación con la teoría de los componentes de la norma, estableció que de la ejecutoria correspondiente al amparo directo en revisión 1845/2011 de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, se presentan ciertas hipótesis y con base en ellas se señala cuándo es retroactiva una ley.

Que del citado numeral se observa un mecanismo de acumulación de ganancias para efectos del pago del impuesto

sobre la renta. Que de la interpretación de dicho dispositivo legal se aprecia que la realización de los supuestos previstos por el mismo traen como consecuencia que el accionista acumule la ganancia, para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Que de lo anterior, se concluye que nos encontramos ante una norma compleja, pues la consecuencia de la misma no depende de la realización de un solo supuesto, sino que es necesario que se actualicen varios de ellos. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia, 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.

Que la norma tildada de inconstitucionalidad no se encuentra encaminada a modificar los actos ya realizados al amparo del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, pues no altera los supuestos ni las consecuencias que bajo la vigencia de esta ley ya se hubieran producido.

Que el artículo reclamado, sólo prevé aquellas situaciones en las que no se hayan producido todos los supuestos de la norma tildada de inconstitucional y que por ende tampoco se hayan actualizado sus consecuencias jurídicas. Es por ello que, a la luz de la teoría de los componentes de la norma, la disposición en comento no resulta retroactiva.

- El **segundo concepto de violación,** en donde se aduce la transgresión al derecho fundamental de competitividad económica, resultó **inoperante.**

Que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la controversia constitucional 41/2006, de la que derivó la jurisprudencia P./J. 76/2009 de rubro ***"PLANEACIÓN DEMOCRÁTICA DEL DESARROLLO NACIONAL Y SISTEMA NACIONAL DE DESARROLLO SOCIAL. SE FUNDAMENTAN EN LOS ARTÍCULOS 25 Y 26 FR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"***, interpretó los citados numerales y

sustentó que éstos establecen medularmente la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, la cual se cumple en los términos previstos en los propios dispositivos constitucionales. Así, sostuvo que en estos preceptos constitucionales se establece la responsabilidad del Estado de organizar y conducir el desarrollo nacional, mediante el establecimiento de un sistema de planeación democrática que sea sólido, dinámico, permanente y equitativo.

Que no obstante que la jurisprudencia de mérito no interpretó el actual contenido del artículo 25 constitucional, es susceptible de ser aplicada de manera análoga; es decir, si bien los numerales constitucionales de referencia fueron reformados para efecto de introducir en su nuevo texto la figura de competitividad, aún pueden ser concebidos como tuteladores de la rectoría económica del Estado.

Que de la exposición de motivos del Decreto a través del cual se reformaron los párrafos primero y último del artículo 25, ambos de la Constitución General, publicado el cinco de junio de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación; se destaca la necesidad de establecer una política pública general y ampliar con acciones que permitan frenar la constante y creciente pérdida de condiciones de competitividad y generar las condiciones para mejorar la posición de México en la competitividad de la economía global.

Que se ponderó que con la inclusión de dicha reforma, el gobierno estaría obligado a conformar una política que atienda todos los rubros de las condiciones de competitividad de manera global: sistema tributaria, sistema educativo, sistema de ciencia, innovación y tecnología, logística y comunicaciones, tarifas de energía, regulación de la competencia económica, mercado laboral, mejora regulatoria y estado de derecho; por lo que propone visualizar la competitividad desde un punto de vista estructural y jurídico globalizador, relevante y general.

Es decir, propone incluir a la competitividad entre los principios constitucionales que rigen el desarrollo económico de la Nación y que ya se encuentran establecidos en el artículo 25 constitucional, en ese sentido, la inclusión del concepto de competitividad en dicho numeral, en realidad es un elemento adicional de la rectoría económica del Estado.

Ahora bien, no obstante que el artículo 25 constitucional prevé esencialmente la rectoría económica del Estado que garantiza el crecimiento económico del país y entre ellos se establezca la promoción de la competitividad, dicho numeral no concede derecho fundamental alguno que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales.

Que sobre esa base, aun cuando es cierto que el artículo 25 constitucional contempla el concepto de competitividad como un elemento adicional a la rectoría económica del Estado, también lo es que no concede derecho fundamental alguno a los particulares para exigir el cumplimiento de tales encomiendas constitucionales, o solicitar que se tengan que adoptar ciertas medidas y seguir determinadas direcciones en beneficio económico específico de aquéllos.

Así, resultan aplicables por analogía, la jurisprudencia 2a./J. 1/2009 de rubro ***"RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA"***,

La tesis 2a. CCXVI/2001 de rubro ***"RENTA. EL ARTÍCULO 10-B, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 25 CONSTITUCIONAL"*** y la P. CXIV/2000 de rubro ***"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".

- El **tercer concepto de violación,** referente a la transgresión del principio de proporcionalidad aducido por la quejosa, es **infundado.**

Que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada, esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Que la disposición transitoria impugnada, agregó una condicionante más para efecto de que los accionistas de una sociedad mercantil que se haya acogido al estímulo referido,

acumulen las ganancias generadas por el bien aportado, es decir, se acotó el diferimiento para enterar el impuesto sobre la renta por dicho concepto.

Que partiendo de que la transmisión de bienes a la sociedad de inversión en bienes raíces, es una enajenación para efectos fiscales, operación por medio de la cual los accionistas que aportaron el bien inmueble percibieron un ingreso, pues a cambio la sociedad mercantil les emitió acciones representativas de su capital social; dicho ingreso es la medida para calcular el hecho imponible, el cual también se refleja en la base gravable del impuesto sobre la renta; por consiguiente, la manifestación económica que revelan los ingresos, no se ve disminuida en forma alguna con la variación del mecanismo para acumular la ganancia para efectos del pago del impuesto sobre la renta, pues con ello no se ve modificado el hecho o base imponible, sino solamente la época de pago en que deba ser enterada dicha contribución.

Que si bien el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, otorgaba a los contribuyentes la prerrogativa de diferir el pago del impuesto sobre la renta respecto del ingreso percibido por la enajenación del bien aportado a la sociedad mercantil, hasta que enajenaran sus partes sociales o cuando la sociedad enajenara dichos bienes; y a través de la norma impugnada se acotó dicho diferimiento,

al establecer que aun cuando no se hayan actualizado los supuestos previstos en dicho numeral abrogado, la acumulación de la ganancia percibida se realizará a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis; empero, ello no altera el ingreso que será el parámetro para calcular la base gravable, pues solamente establece diversa hipótesis en la cual debe efectuarse el pago del tributo, variación que, atiende al principio de anualidad propio del sistema fiscal mexicano.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión, interpuesto por la quejosa se sostuvo principalmente lo siguiente:

Agravio Primero. Estima que el Juez de Distrito aplicó indebidamente el artículo 61, fracción VIII, 63, fracción V y 108, fracción III, todos de la Ley de Amparo, para sobreseer en el juicio por lo que hace a la fracción I, del artículo noveno transitorio del Decreto reclamado, pues refiere que tal porción normativa le depara perjuicio en su esfera jurídica, como lo estableció en la demanda de amparo, en donde asegura que estableció que con el inicio de la vigencia del Decreto impugnado con el que se expidió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se modificó el sistema de tributación que la quejosa venía aplicando al treinta y uno de diciembre de dos mil trece conforme a la mencionada regulación del Impuesto Sobre la Renta, modificando su esfera legal y patrimonial, al imponerle

nuevas cargas y obligaciones de manera incondicionada, porque esas obligaciones nacen con la ley, independientemente de que no se actualice condición alguna.

Agravio Segundo. Se argumenta que contrario a lo aducido por el juzgador, la teoría de los derechos adquiridos es plenamente aplicable en materia tributaria, como lo determinó esta Suprema Corte en el amparo en revisión 80/2009, en donde se estipuló que cuando una nueva norma introduce una obligación no prevista que modifica un esquema de tributación anteriormente elegido que permitía tributar en circunstancias que se proyectaban a futuro, dicha norma resulta retroactiva en perjuicio del contribuyente.

Se considera que sí existe la posibilidad de que las normas tributarias sean retroactivas cuando afectan situaciones jurídicas concretas y que son las continuas reformas a la legislación fiscal las que vulneran el principio de permanencia de las contribuciones, que tienden a permitir al causante de manera previsible proyectar sus contribuciones y obligaciones tributarias en el tiempo.

Determina que no se comparte el criterio de que las reformas no se pueden considerar anticipadas y sorpresivas, cuando el decreto que modifica un régimen de tributación se publica en el Diario Oficial de la Federación el once de

diciembre de dos mil trece e inicia su vigencia el uno de enero de dos mil catorce, esto es, veinte días después, proveyendo de un plazo excesivamente corto al contribuyente para hacer frente administrativa, financiera y presupuestalmente a las novedosas cargas tributarias.

Refiere que el artículo 28 constitucional prohíbe prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, hipótesis que no se actualizan en la especie, toda vez que no se está en presencia de una exención de impuesto sobre la renta, sino un diferimiento del mismo, por lo que no cabe suponer que se pretenda la obtención de una exención fiscal.

Que el juzgador pasa por alto que la cuestión planteada no es evitar el pago del impuesto, sino que se respeten los términos previstos en la ley derogada, que permitía enterarlo cuando se actualizaran los supuestos consistentes en enajenar las acciones o cuando la sociedad enajenara los bienes inmuebles, supuestos que sí se actualizaron en la especie para acogerse a este beneficio, por lo tanto, la nueva disposición atenta contra el régimen de tributación que la ley contemplaba y que la quejoso adoptó.

Alega que el juzgador ignoró que al amparo de la teoría de los componentes de la norma, es factible que una ley sea

retroactiva cuando la realización de alguna 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, porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada, en este caso la nueva disposición tampoco debía suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, porque éstas no estaban supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

Agravio Tercero. Sostiene que contrario a lo decidido por el *A quo*, en materia tributaria sí cabe la posibilidad de que se actualicen situaciones jurídicas concretas, las que no son exclusivas del derecho privado, y su aplicación no tiene como consecuencia permitir que la quejosa tenga una excusa para no cumplir las cargas fiscales por tiempo ilimitado y sin condición alguna, toda vez que la norma abrogada sí contempla momento de causación para la acumulación y entero del impuesto sobre la renta.

Que se trata de una situación abstracta y general como cualquier norma, y que la fracción I del artículo 224-A se concretizaba cuando un accionista aportara un bien inmueble a la SIBRA y obtuviera una ganancia; una vez que se hacía

concreta la situación jurídica, sus consecuencias también se individualizaban, y por ende, no pueden ser cambiadas por una norma posterior.

Aduce que en el caso concreto, la quejosa constituyó su situación jurídica al aportar el bien inmueble al capital social de la SIBRA, las consecuencias de esa aportación se proyectaban hacia el futuro, es decir, acumularía la ganancia obtenida para efectos de determinar su impuesto sobre la renta hasta que enajenara las acciones o los bienes aportados; sin embargo, la norma tildada de inconstitucional afecta en perjuicio de la quejosa la situación jurídica constituida previamente y sus consecuencias, pues en virtud de ésta, la quejosa debe acumular la ganancia si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han enajenado las acciones de la SIBRA o los bienes aportados.

Agravio Cuarto. Establece que contrario al argumento del Juez de Distrito de que las consecuencias jurídicas de la ley abrogada no se actualizaron, y por ello, a la luz de la teoría de los componentes de la norma, la disposición reclamada no resulta retroactiva; en realidad el objeto previsto por la ley (enajenación de bienes) efectivamente se había actualizado, esto es, el hecho generador de la norma se llevó a cabo y el impuesto se causó, únicamente quedó diferido en el tiempo el respectivo pago, por lo tanto, en el caso concreto el precepto

impugnado sí rige hacia el pasado, modificando supuestos ya acontecidos y consecuencias ya producidas.

Lo anterior porque la consecuencia del artículo 224-A de la Ley abrogada consistente en que se actualizara alguno de los supuestos enajenación de las acciones o de los inmuebles, era la condición para que se enterara el impuesto, esto es, estaba únicamente diferido en el tiempo, pues en algún momento la SIBRA enajenaría los bienes o el accionista sus acciones. Sin embargo, la norma tildada de inconstitucionalidad pretende modificar la consecuencia que se generó al amparo de la ley anterior, lo que es contrario al artículo 14 constitucional.

Agravio Quinto. En este agravio se establece que el juzgador interpretó de manera acotada el contenido de los artículos 1, 25 y 133 de la Constitución General, en estrecha relación con el numeral 26 de la Convención Americana de Derechos Humanos, preceptos que establecen derechos fundamentales de índole económica.

Lo anterior porque no se limita a una obligación del Estado de atender la competitividad desde un punto de vista estructural, sino que deberá mediante la ley proteger la actividad económica que realicen los particulares promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable, que incluya vertientes

sectoriales como el sector inmobiliario, apoyado sobre el derecho humano de desarrollo progresivo con que el Estado mexicano se comprometió a adoptar.

Que resulta desafortunado el fallo cuando se pretende menoscabar el ejercicio de derechos fundamentales de la quejosa, al aseverar que no se trata de derechos fundamentales ni autoriza a los particulares exigir su cumplimiento, soslayando el juicio de amparo como garantía para hacer valer tales derechos, así como la exclusión de las vertientes sectoriales y regionales como destinatarias del artículo 25 constitucional.

Que el juzgador pasa inadvertido que se está en presencia de un derecho fundamental de índole económico recogido en el artículo 26 de la Convención Americana, y que de acuerdo con el numeral 1 constitucional, todas las autoridades en el ámbito de su competencia están obligados a observar, en este caso el legislador respetando el principio de progresividad y el juzgador mediante el control de la convencionalidad, éste último en atención al artículo 1, fracción I, de la Ley de Amparo y el numeral 133 constitucional.

Aduce que resulta aplicable también el artículo 8 de la Convención Americana, denominado de las garantías judiciales,

que señala el derecho de toda persona a ser oída por un tribunal en controversias del orden fiscal.

Que el juzgador señala que el artículo 25 se dirige a proteger la economía nacional del Estado así como a organizar y conducir el desarrollo nacional, pero le pasó inadvertido el último párrafo de dicho numeral, haciendo aún más reprochable que el legislador no sólo deje de alentar y proteger la actividad económica de los particulares proveyendo las condiciones para el desenvolvimiento del sector privado que incluya vertientes sectoriales y regionales, sino que suprima las existentes y dicha determinación sea considerada constitucional.

Sostiene que el juzgador aprecia indebidamente el planteamiento hecho en la demanda de amparo, toda vez que la quejosa no exige que se adopten ciertas medidas y seguir determinadas direcciones en su beneficio, sino que solicita que se respeten los ya otorgados por la norma derogada, atento al principio de progresividad de los derechos humanos recogido en el artículo 1 constitucional, conforme al cual, el Estado mexicano no puede retroceder en los derechos otorgados o reconocidos por las normas en beneficio de las personas, por el contrario, debe incrementarlos.

Alega que el *A quo* en su sentencia ignoró lo expuesto en la demanda de amparo, referente a que el artículo 25

constitucional encuentra concordancia con la Convención Americana de Derechos Humanos, pacto que establece que los Estados parte se comprometen a adoptar providencias a nivel interno en materia económica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos humanos.

Agravio Sexto. En este agravio se aduce la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria ya que, si bien es cierto que los accionistas que aportaron el bien inmueble percibieron acciones de la sociedad a cambio, no puede considerarse que revele su capacidad económica para contribuir sino hasta que se verifiquen los supuestos de acumulación, esto es, hasta que enajene sus acciones que coincide con la época de pago en que debía ser enterada dicha contribución de acuerdo con la ley abrogada, ya que sería en este momento cuando el accionista contara con el ingreso que efectivamente le permitiera hacer el pago del impuesto sobre la renta.

Alega que por tanto, el artículo noveno, fracción XXXV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que obliga a los contribuyentes que se acogieron al beneficio fiscal a acumular a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis la totalidad de la ganancias por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente, aún y cuando no se hubieran

verificado los actos de transmisión definitivos que representan la ganancia por la enajenación de dichos bienes inmuebles, se obliga a la quejosa a tributar sin que la ley reconozca de manera objetiva la verdadera capacidad económica del contribuyente al momento del pago del impuesto sobre la renta.

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. Vulneración al principio de irretroactividad.

En los agravios identificados como tercero, cuarto y quinto, 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, bajo las teorías de los derechos adquiridos, de los componentes de la norma y de las situaciones jurídicas concretas.

En esos agravios se expresa que existe dicha transgresión a partir de estimar que: i) la retroactividad de las normas sí es aplicable a la materia fiscal, además de que la introducción de un nuevo elemento que modifica el esquema de tributación,

como la norma reclamada, que permitía tributar bajo ciertas circunstancias hacia futuro, vulnera el referido principio; ii) la disposición impugnada transgrede el principio de irretroactividad, en tanto que una vez aportado un bien a la SIBRA y obtuviera por esta aportación una ganancia, la consecuencia es que la acumularía a sus ingresos hasta que enajenara las acciones o cuando la SIBRA vendiera el bien aportado, lo que implica que si bien se trata de una norma compleja, ello es referente a que se actualizó sólo uno de los dos supuestos y el segundo se encontraba diferido en el tiempo y respecto del cual no se generó su consecuencia al amparo de la ley anterior; y, iii) el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se trata de una situación abstracta y general, la cual sí se materializó en el caso.

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"***[10]**,** el Tribunal Pleno

[10] 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*

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.

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

---

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".

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.

Cabe agregar que la “teoría de situaciones jurídicas concretas o abstractas”, a que se refiere la quejosa, en realidad se circunscribe a uno de los supuestos de la teoría de los componentes de la norma abordados por el Tribunal Pleno de

esta Suprema Corte, en específico el referente a que cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella, por lo que ninguna disposición legal posterior puede 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.

Es en esa medida, que esta Primera Sala estima innecesario a hacer mayor referencia al principio de irretroactividad, a partir de la teoría a la que se refiere la quejosa.

Expuesto lo anterior, para definir si la norma reclamada transgrede o no el principio de irretroactividad de la ley, es necesario dejar en claro cuál es el estímulo fiscal a que hace referencia la quejosa y en qué consiste, para lo cual es 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[11], de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, estarían en posibilidad de aplicar los beneficios que dicho dispositivo legal 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

---

[11] ***"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 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".

entregadas por la SIBRA, o bien, cuando ésta enajenará los bienes aportados. Cabe mencionar que dicha ganancia se actualizaba desde el mes en que se obtuvo hasta el mes en que se acumula.

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[12].

---

[12] ***"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 prevé 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, 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.

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".*

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.

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 pretenden las

quejosas, 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 so pena de vulnerar el derecho fundamental de irretroactividad.

En efecto, 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.

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.

II. La norma reclamada vulnera el principio de rectoría económica del Estado, en cuanto a la competitividad.

En el quinto 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 el Juez de Distrito interpretó ese principio de manera acotada, pues la obligación del Estado no sólo implica visualizar la competencia desde su estructura y jurídico globalizador, relevante y general.

Asimismo, sostiene que la competitividad económica es un derecho humano respecto del cual se puede solicitar su protección, ello en términos de los artículos 1, 25 y 133 constitucionales, en relación con el diverso 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, además de que si no puede hacerse un control de la constitucionalidad de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, entonces debe hacerse un control de la convencionalidad de esa norma.

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"[13].***

---

[13] 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 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*

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[14].

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

---

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".

[14] 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 de un régimen fiscal 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.

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.

Incluso, las conclusiones anteriores no cambian a partir de del principio de progresividad establecido a que se refieren los artículos 1 constitucional y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Con relación a ese principio, esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad

humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)[15].

Así, el principio de progresividad, en su variante de no regresividad que es al que se refieren las quejosas, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por

---

[15] Como se aprecia de la tesis 1a. CXXXVI/2015 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, abril de 2015, Tomo I, página 516, de rubro y texto siguientes: ***"PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU IMPACTO EN EL DESARROLLO EVOLUTIVO DE UNA DEFENSA ADECUADA Y EXCLUSIÓN DE PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA PENAL.*** *Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección. A su vez, por lo que respecta a los procedimientos judiciales, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que el debido proceso puede definirse como el conjunto de actos de diversas características que tienen la finalidad de asegurar, tanto como sea posible, la solución justa de una controversia, aunado a que uno de los fines fundamentales del proceso es la protección de los derechos de los individuos. Así, por la existencia del vínculo entre los Derechos Humanos y el procedimiento judicial, el principio de progresividad ha encontrado un contexto propicio para desarrollar un efecto útil. De manera que para lograr que el proceso cumpla con sus fines, el principio de progresividad ha tenido un desarrollo histórico evolutivo que generó un efecto expansivo en la incorporación normativa y jurisprudencial de nuevos derechos sustantivos para las partes en los procedimientos, atendiendo a la naturaleza de éstos. Un ejemplo claro del desenvolvimiento evolutivo y garantista del debido proceso es, sin duda, el proceso penal que, con motivo de los fallos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, progresivamente ha incorporado nuevos derechos sustantivos tanto para los imputados como para las presuntas víctimas. En el caso de los primeros, los derechos a contar con una defensa adecuada y la exclusión de la prueba ilícita, los cuales son parte de este importante desarrollo con fines protectores de la dignidad humana. Ahora bien, el desarrollo evolutivo de los derechos referidos ha sido posible porque tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los instrumentos internacionales en los que se contienen normas en materia de derechos humanos, son instrumentos vivos que han sido interpretados y aplicados a la luz de las circunstancias y necesidades actuales de protección de los derechos humanos. Esta perspectiva ha sido empleada por esta Suprema Corte con la finalidad de que las disposiciones normativas constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana".*

el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.

Sin embargo, como antes ha quedado establecido, los causantes no cuentan con un derecho humano al establecimiento de beneficios fiscales como forma de política económica, sino que –precisamente– en términos de ese principio constitucional el legislador cuenta con una amplia facultad para establecer los instrumentos económicos, políticos y financieros para apoyar a el crecimiento nacional, inclusive, restringirlos o eliminarlos, todo ello en beneficio del desarrollo nacional.

Así, en beneficio de ese desarrollo nacional, fue que el legislador decidió extinguir el estímulo fiscal que nos ocupa, pues advirtió que algunos contribuyentes hicieron un ejercicio abusivo de éste, de ahí se sigue que no fue una decisión caprichosa del legislador, sino que fue para evitar abusos y los contribuyentes utilizaran el estímulo fiscal para eludir el pago del impuesto sobre la renta.

Cabe mencionar que la referencia en el artículo 26[16] de la citada convención de normas económicas, no implica que –per

---

[16] ***"Artículo 26. Desarrollo Progresivo***
Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados".

se– todas las disposiciones que tengan un contenido económico –como es tratándose de los estímulos fiscales– deben ser susceptibles de una protección progresiva, conforme al principio de progresividad.

Por el contrario, la norma a que se refiere el dispositivo convencional en comento, son aquéllas que se encuentran inmersas en la existencia de un derecho fundamental protegido, pues expresamente se hace mención de que se trata de los derechos contenidos en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires; es decir, se trata de los derechos económicos, sociales y culturales establecidos en ese tratado internacional y que después desembocaron en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

A efecto de hacer patente lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al resolver el “Caso Acevedo Buendía y otros” vs Perú”, respecto al tema que nos ocupa expresó lo siguiente:

> *“…*
> *99. Antes de proceder a analizar estos dos asuntos, la Corte estima pertinente realizar algunas consideraciones generales al respecto. En este sentido el Tribunal recuerda que el contenido del artículo 26 de la Convención fue objeto de un intenso debate en los trabajos preparatorios de ésta, nacido del interés de los Estados por consignar una ‘mención directa’ a los*

'derechos' económicos, sociales y culturales; 'una disposición que establezca cierta obligatoriedad jurídica […] en su cumplimiento y aplicación'; así como 'los [respectivos] mecanismos [para su] promoción y protección', ya que el Anteproyecto de tratado elaborado por la Comisión Interamericana hacía referencia a aquellos en dos artículos que, de acuerdo con algunos Estados, sólo 'recog[ían] en un texto meramente declarativo, conclusiones establecidas en la Conferencia de Buenos Aires'. La revisión de dichos trabajos preparatorios de la Convención demuestra también que las principales observaciones sobre la base de las cuales ésta fue aprobada pusieron especial énfasis en 'dar a los derechos económicos, sociales y culturales la máxima protección compatible con las condiciones peculiares a la gran mayoría de los Estados Americanos'. Así, como parte del debate en los trabajos preparatorios, también se propuso 'hac[er] posible [la] ejecución [de dichos derechos] mediante la acción de los tribunales'.

100. Asimismo, resulta pertinente observar que si bien el artículo 26 se encuentra en el capítulo III de la Convención, titulado 'Derechos Económicos, Sociales y Culturales', se ubica, también, en la Parte I de dicho instrumento, titulado 'Deberes de los Estados y Derechos Protegidos' y, por ende, está sujeto a las obligaciones generales contenidas en los artículos 1.1 y 2 señalados en el capítulo I (titulado 'Enumeración de Deberes'), así como lo están los artículos 3 al 25 señalados en el capítulo II (titulado 'Derechos Civiles y Políticos').

101. En este sentido, la Corte considera pertinente recordar la interdependencia existente entre los derechos civiles y políticos y los económicos, sociales y culturales, ya que deben ser entendidos integralmente como derechos humanos, sin jerarquía entre sí y exigibles en todos los casos ante aquellas

autoridades que resulten competentes para ello. Al respecto, resulta oportuno citar la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos que, en el caso Airey señaló que:

> *El Tribunal no ignora que la progresiva realización de los derechos sociales y económicos depende de la situación de cada Estado, y sobre todo de su situación económica. Por otro lado, el Convenio [Europeo] debe interpretarse a la luz de las condiciones del presente […] y ha sido diseñado para salvaguardar al individuo de manera real y efectiva respecto de los derechos protegidos por este Convenio […]. Si bien el Convenio recoge derechos esencialmente civiles y políticos, gran parte de ellos tienen implicaciones de naturaleza económica y social. Por eso el Tribunal estima, como lo hace la Comisión, que el hecho de que una interpretación del Convenio pueda extenderse a la esfera de los derechos sociales y económicos no es factor decisivo en contra de dicha interpretación, ya que no existe una separación tajante entre esa esfera y el campo cubierto por el Convenio.*

102. El Tribunal observa que el desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales y culturales ha sido materia de pronunciamiento por parte del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, en el sentido de que la plena efectividad de aquéllos 'no podrá lograrse en un breve período de tiempo' y que, en esa medida, 'requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo […] y las dificultades que implica para cada país el asegurar [dicha] efectividad'. En el marco de dicha flexibilidad en cuanto a plazo y modalidades, el Estado tendrá esencialmente, aunque no exclusivamente, una obligación de hacer, es decir, de adoptar providencias y brindar los medios y elementos necesarios para responder a las exigencias de efectividad de los derechos involucrados, siempre en la medida de los recursos económicos y financieros

de que disponga para el cumplimiento del respectivo compromiso internacional adquirido. Así, la implementación progresiva de dichas medidas podrá ser objeto de rendición de cuentas y, de ser el caso, el cumplimiento del respectivo compromiso adquirido por el Estado podrá ser exigido ante las instancias llamadas a resolver eventuales violaciones a los derechos humanos.

103. Como correlato de lo anterior, se desprende un deber –si bien condicionado– de no-regresividad, que no siempre deberá ser entendido como una prohibición de medidas que restrinjan el ejercicio de un derecho. Al respecto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas ha señalado que 'las medidas de carácter deliberadamente re[gresivo] en este aspecto requerirán la consideración más cuidadosa y deberán justificarse plenamente por referencia a la totalidad de los derechos previstos en el Pacto [Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales] y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos de que [el Estado] disponga'. En la misma línea, la Comisión Interamericana ha considerado que para evaluar si una medida regresiva es compatible con la Convención Americana, se deberá 'determinar si se encuentra justificada por razones de suficiente peso'. Por todo lo expuesto, cabe afirmar que la regresividad resulta justiciable cuando de derechos económicos, sociales y culturales se trate…".

Como se advierte de esa reproducción, la Corte Interamericana al interpretar los alcances del artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, estableció que ese numeral encuentra su contenido en los derechos económicos, sociales y culturales, los cuales constituyen una

gama de derechos fundamentales protegidos por diversos instrumentos internacionales.

Sin embargo, la norma que nos ocupa, pese a que tiene un contenido económico –estímulos fiscales– ello no significa que estemos ante un derecho humano protegido; por el contrario, conforme al principio de generalidad que emana del artículo 31, fracción IV, constitucional, 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.

En esa medida, ni la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni la Convención Americana sobre Derechos Humanos se reconoce un derecho humano a los estímulos fiscales, por lo que la referencia en el artículo 26 de la citada Convención a normas económicas, no son cualquier disposición de contenido económico, sino que se trata de aquellas que se encuentren inmersas en un ámbito de derechos fundamentales.

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, por lo que no se vulneran los principios que emanan de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, como es el de competitividad, previsto en el primero de los numerales mencionados.

III. Vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

En el sexto agravio la recurrente sostiene que, contrario a lo resuelto en la sentencia impugnada, la norma reclamada sí transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la sola aportación de un bien a la SIBRA (usufructo) no se acredita la proporcionalidad de la norma reclamada, sino que se trata de una sola hipótesis de causación del tributo y de acumulación.

Tal argumento es **infundado,** como se demuestra a continuación.

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la jurisprudencia P./J. 109/99[17] del Tribunal Pleno, de rubro

[17] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: *"Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un*

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS", en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva.** Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003[18] de rubro: ***"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.***

---

gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto".

[18] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: *"El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos*

DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”, determinó –entre otros aspectos– que la capacidad contributiva de los causantes debe ser entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, la que se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, quien según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto del gravamen; por tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

En 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.

---

gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

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, cuando: **i)** 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; **ii)** 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; y, **iii)** 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.

Ahora bien, 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.

En esa medida, tal como se expresa en la sentencia recurrida, la quejosa parte de una premisa inexacta al enderezar su concepto de violación para demostrar que la norma reclamada transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo hace descansar en que esa disposición exige que se acumulen las ganancias aun cuando no se hubieran verificado los actos de transmisión definitivos de los bienes inmuebles que representan la ganancia por la enajenación, cuando contrario a esa afirmación, la obligación de acumular corresponde a la ganancia derivada de la aportación en sí

misma, no con motivo del acto posterior de enajenación del bien inmueble o, en su caso, de las acciones otorgadas por la citada aportación.

Máxime, que del agravio que nos ocupa no se advierte lo expresado por el Juez de Distrito referente a que la enajenación del usufructo a la sociedad inmobiliaria, la que constituye el acto de transmisión que representa una ganancia, cuya acumulación se difería indeterminadamente, pero que a partir de la entrada en vigor de la norma reclamada ese diferimiento se encontraba acotado.

Esto es, el motivo por el que la quejosa parte de una premisa inexacta para sustentar que se transgrede el principio de proporcionalidad, radica –precisamente– en que ésta afirmó que aun cuando no ha existido una transmisión final (enajenación) de los bienes aportados, como lo establecía el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece (que el accionista enajene las acciones de dicha sociedad, o bien, ésta enajene el bien inmueble aportado).

Sin embargo, como antes se dijo, el beneficio fiscal concedido en esa norma era diferir el ingreso derivado de la aportación inmobiliaria (bajo cualquier esquema de aportación de bienes inmuebles), cuando ya se había generado la

obligación de acumulación por la sola aportación, la que –como se dijo– se entiende una enajenación para efectos fiscales.

Tampoco pasa inadvertido que las quejosas argumenten que ese aspecto no demuestra la proporcionalidad tributaria de la norma reclamada, pues se desatiende que con esa decisión lo único que se evidenció fue que el pilar argumentativo de la quejosa es equivocado, por lo que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no podría transgredir el citado principio.

Incluso, sólo a mayor abundamiento, debe decirse que las quejosas en momento alguno argumentaron en su demanda de amparo que se vulnerara el principio de proporcionalidad, porque las normas que rigen que la aportación de bienes a una asociación o sociedad se consideraba una enajenación para efectos fiscales, lo que hace aún más patente que en todo momento partieron de premisas inexactas para demostrar la vulneración al artículo 31, fracción IV, constitucional.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por las quejosas, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006[19] de esta Primera Sala de rubro: ***"REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE".***

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

RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se **confirma** la sentencia recurrida.

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

---

19 Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: *"De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva".*

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva.

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 imrj