

AMPARO EN REVISIÓN: 892/2015
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

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Aguascalientes, con residencia en Aguascalientes, ***** , en representación 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. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.
3. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.
4. Secretario de Gobernación
5. Director del Diario Oficial de la Federación

Actos Reclamados:

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

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14, 16, 31, fracción IV y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 8.1, 9 y 15.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos. 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, el Juez Tercero de Distrito en el Estado de Aguascalientes admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el veintiséis de mayo de dos mil catorce, el Juez Tercero de Distrito en el Estado de Aguascalientes celebró la audiencia constitucional y el ocho de enero de dos mil quince, la Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Guanajuato, Guanajuato, en auxilio a las labores del Juez del conocimiento, dictó la sentencia correspondiente, misma que concluyó con los punto resolutive siguientes:

“PRIMERO.** Se sobresee en el juicio de amparo promovido por ** , respecto de los actos reclamados del Secretario de Gobernación y del Directos del Diario Oficial de la Federación, inherentes al refrendo y publicación del numeral noveno transitorio,*

fracción XXXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, de conformidad con lo plasmado en el considerando quinto de este fallo.

SEGUNDO. *La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en lo referente a los actos impugnados de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión; de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión y, del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que ve a la discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de publicación del artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, acorde a lo establecido en el considerando sexto de este fallo. ”*

CUARTO. Interposición y trámite de los recursos de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Inconforme con la resolución anterior, ***** , autorizado de la quejosa, interpuso recurso de revisión, el cual fue presentado el treinta de enero de dos mil quince, ante el Juzgado Tercero de Distrito en Aguascalientes, Aguascalientes.

Mediante proveído de cuatro de marzo de dos mil quince¹, el Presidente del Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito admitió el recurso de revisión y lo registró con el número de expediente ***** .

Posteriormente, el siete de abril de dos mil quince, el Presidente del Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento,

¹ Cuaderno del recurso de revisión ***** . Fojas 59 y 60.

admitió el recurso de revisión adhesiva intentado por el Presidente de la República.

Seguido el trámite de ley, el dieciocho de junio de dos mil quince, el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito dictó sentencia en la que se declaró legalmente incompetente para conocer de los recursos de revisión respecto de la constitucionalidad del artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, por lo que ordenó la remisión de los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de que resuelva.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. Por auto de trece de julio de dos mil quince², el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión interpuesto por la quejosa, con fundamento en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 26, 83, 86 y 91 de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a), y 14, fracción II, párrafo primero, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como en el punto Segundo, fracción III, aplicado en sentido contrario y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece. Asimismo,

² Folios 79 a 82 del toca en que se actúa.

indicó que conforme al Punto Primero del Acuerdo General Plenario 11/2010, que regula el sistema de comisiones de Secretarios de Estudio y Cuenta creadas por el Pleno de este Alto Tribunal, y 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.

Por acuerdo de siete de marzo de dos mil dieciséis³ 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

³ *Ídem*. Foja 114.

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.

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

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de

este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamó la fracción XXXV del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y del recurso de revisión adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos los recursos de revisión, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) El diecinueve de diciembre de dos mil once, *****, *****, *****, y la quejosa ***** constituyeron la persona moral *****, cuyo objeto principal es la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen

al arrendamiento o 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. En el mismo acto, se hizo constar que el capital social de la persona moral en cuestión quedó íntegramente suscrito y pagado por los socios con aportaciones en efectivo y en especie, que ascienden a la cantidad de ***** (*****), mismo que los accionistas suscriben y pagan proporcionalmente al capital social variable en términos del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

b) El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

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

1. En la primera parte del **primer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce

vulnera el derecho fundamental de seguridad jurídica por lo siguiente:

- Que como accionista aplicó el estímulo fiscal contenido en la fracción I del artículo 244-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, al realizar la aportación de bienes inmuebles a una SIBRA, por lo que al momento de obtener el ingreso respectivo, difirió la acumulación de la ganancia que le reportó esa operación, con la completa seguridad jurídica de que ese derecho no le sería restringido hasta en tanto no enajenara las acciones de la SIBRA que le fueron entregadas en pago o la SIBRA enajenara los bienes que le aportó, con la completa seguridad, de que al actualizarse cualquiera de los supuestos, la restricción o afectación de su derecho al diferimiento de la acumulación, se daría únicamente con la frecuencia y medida en que se fueran suscitando.

- Que el último párrafo del numeral 1 de la fracción XXXV, del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vulnera la garantía de seguridad jurídica en materia tributaria al establecer un supuesto que no se expuso durante el proceso legislativo que dio origen al artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que no se comprende en el texto de la norma, en la que se establecían las condiciones o consecuencias al momento de acceder al estímulo fiscal, a efecto de que los contribuyentes que se vieron

beneficiados, como la quejosa, estuvieran enterados de que el derecho de adquirir tenía como límite perentorio el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

- Que el precepto combatido vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes que optaron por acogerse al estímulo fiscal que se concedía en el artículo 244-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que la quejosa estaba contribuyendo al cumplimiento del fin extra fiscal que fue el fomento del mercado inmobiliario, así el legislador primero atrae la inversión con una cortina falsa, pero pasados los años, cuando ya muchos contribuyentes de buena fe y teniendo plena certeza sobre las consecuencias y alcances fiscales de sus actos, una vez cumplido dicho fin, el legislador restringe el derecho adquirido, en detrimento de la esfera jurídica y económica del contribuyente, favoreciendo indebidamente las arcas federales.

- Que se vulnera el principio de seguridad jurídica al afectar la esfera jurídica y económica de la quejosa, pues debe acumular en su totalidad la ganancia que no se haya acumulado al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, teniendo que anticipar dicha acumulación, afectando la utilidad fiscal del ejercicio que le hubiera correspondido o las pérdidas fiscales que sufriera, no obstante que el legislador reconoció que la aportación de bienes inmuebles corresponde a

inversiones productivas a largo plazo, que resultan menos atractivas que las de corto plazo.

- Que si los contribuyentes hubieran tenido conocimiento de la pretensión del legislador muy probablemente no hubieran hecho aportaciones en términos del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, o las hubieran enajenado directamente a la sociedad o a un tercero haciéndose de flujo.

- Que la modificación que establece el precepto combatido no se encuentra justificada en la exposición de motivos, por lo que no se encuentra debidamente fundada ni motivada.

2. En la segunda parte del **primer concepto de violación** se expone que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de irretroactividad de la ley por lo siguiente:

- Que con el precepto tildado de inconstitucional se está variando o modificando, indebidamente, la consecuencia del estímulo fiscal a que se acogió la quejosa, conforme al artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que corresponde a un derecho adquirido, pues obtuvo un ingreso por la

aportación de los bienes inmuebles a la SIBRA, y si bien se encontraba actualizando la causación del impuesto sobre la renta que en su caso le correspondiera a la ganancia resultante, dentro de su esfera jurídica ya se encontraba el derecho a diferir la acumulación de las ganancias por la enajenación de los bienes aportados, derecho que incluso ha venido ejerciendo desde entonces de forma continua e ininterrumpida, por lo que se vulnera el principio de irretroactividad de la ley.

- Que el estímulo fiscal que aplicó la quejosa en términos de la fracción I del artículo 244-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, corresponde a un derecho adquirido, que da lugar al análisis de la vulneración del principio de irretroactividad, por lo que ninguna legislación posterior puede variarlo, suprimirlo o modificarlo, y que además los derechos y obligaciones derivados de su aplicación subsisten hoy en día.

- Que se vulnera el principio de irretroactividad de la ley, pues en el último párrafo del numeral 1 de la fracción XXXV, del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece un tercer supuesto novedoso, que afecta el derecho adquirido al restringirlo en el sentido de que si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han enajenado acciones de la SIBRA o ésta no ha enajenado los bienes aportados, los accionistas deberán acumular la totalidad

de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se hayan acumulado previamente.

- Que el derecho al diferimiento de la acumulación de la ganancia obtenida por la aportación de bienes inmuebles, que se obtuvo al amparo del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede modificarse en perjuicio de la quejosa por una ley posterior, pues el mismo únicamente queda supeditado a las disposiciones que se encontraban vigentes en ese momento, por lo que el derecho adquirido conforme al estímulo en cuestión, solo habrá de restringirse o afectarse con la frecuencia y medida con que enajene las acciones de la sociedad que le fueron entregadas o la SIBRA enajene los bienes que le aportó.

- Que el legislador atrajo la inversión con una “cortina falsa”, pues el estímulo fiscal en cuestión era para impulsar el desarrollo del país, en específico el sector inmobiliario, en términos del artículo 25 constitucional y años después el legislador restringe el derecho que ya había adquirido el contribuyente.

- Que al hacerse valer elementos que afectan el derecho a la propiedad privada, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, se solicita que en cumplimiento de los principios pro personae y pro homine, reconocidos en los

artículos 1° constitucional, 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, se acuda a la interpretación más extensiva y que en términos del artículo 79 de la Ley de Amparo, supla la deficiencia que pudiera encontrar respecto de los elementos hechos valer.

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

- Que el precepto combatido hace que el contribuyente tenga que anticipar la acumulación de la ganancia que no se hubiera acumulado al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, no obstante que no hubiera enajenado las acciones que le fueron entregadas como contraprestación o que la sociedad no hubiera enajenado los bienes aportados, afectando directamente la utilidad fiscal del ejercicio que le hubiera correspondido.

- Que la quejosa no se ubica en el supuesto previsto en el proceso legislativo que dio lugar a la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a que en el esquema que fue calificado como “agresivo” y que erosionaba la base del impuesto, no únicamente se realizó la aportación del usufructo de bienes

inmuebles, sino que además se enajenó la nuda propiedad generando una pérdida fiscal, supuesto este que motivó la derogación del estímulo fiscal que estaba contenido en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se ocasiona una afectación a la esfera jurídica y económica de la quejosa, al tener que soportar un perjuicio desigual e injustificado.

- Que mediante un efecto “barredora” se está afectando a la generalidad de los contribuyentes que como accionistas aportantes aplicaron el estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A, de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin distinguir a aquellos que como la quejosa, no se ubican en el esquema “agresivo” que incluso motivó la derogación del mismo, pues la disposición transitoria de la nueva ley pudo acotar dicha afectación para los contribuyentes que distorsionaron el beneficio fiscal mientras estuvo vigente, o extendiéndola a aquellos que habiendo aportado únicamente el derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, en una operación posterior, enajenaran la nuda propiedad ubicándose en el esquema de referencia.

4. 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 los principios de legalidad y seguridad jurídica por lo siguiente:

- Que en el precepto combatido no se establece con precisión si la norma va dirigida a los accionistas que realizaron la aportación de bienes inmuebles o la sociedad mercantil que los recibió, lo que conlleva una violación a los derechos humanos de la quejosa.

- Que en caso de que se llegara a resolver que el precepto refiere a los contribuyentes que, como la quejosa, son sociedades mercantiles que aplicaron el estímulo fiscal en carácter de accionistas aportantes de bienes inmuebles, se vulnerarían las garantías de igualdad y equidad tributaria, en razón de que se establecería una afectación discriminatoria e ilegal al únicamente dirigir la norma a las personas morales que, como la quejosa, con anterioridad al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, realizaron la aportación de bienes inmuebles en términos del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta y se vieron beneficiadas con el estímulo fiscal correspondiente al diferimiento en la acumulación de la ganancia derivada de dicha aportación, indebidamente se estaría excluyendo de dicha afectación a las personas físicas que hubieran realizado aportaciones de la misma naturaleza e igualmente aplicaron el estímulo fiscal, no obstante de que se ubiquen en un mismo plano de igualdad.

- Que el precepto impugnado resulta confuso e impreciso, pues señala que está dirigido genéricamente a “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”, delimitación que resulta imprecisa en cuanto al sujeto pasivo del impuesto a quien va dirigida la norma, pues no permite identificar con certeza de quién se trata, debido a que en el artículo 224-A de referencia, se establecen dos estímulos fiscales distintos que igualmente pueden ser aplicados por dos personas morales distintas y con personalidad jurídica propia e independiente, como lo son las sociedades inmobiliarias de bienes raíces que se ven beneficiadas con la eximente de la obligación de tener que realizar pagos provisionales, o como la quejosa que también corresponde a una persona moral, pero que al aplicar el estímulo fiscal con el carácter de accionista aportante de bienes inmuebles, se vio beneficiada con el diferimiento de la acumulación de la ganancia derivada de dicha aportación, con lo que se vulnera el principio de legalidad. Además que en la exposición de motivos equivocadamente se hace referencia a que las SIBRAS son quienes tienen diferida la acumulación de la ganancia derivada de dicha aportación.

- Que se vulnera el principio de seguridad jurídica, pues si la quejosa, atendiendo a la exposición de motivos y de la lectura del artículo combatido concluye que éste no está dirigido a ella como sujeto pasivo del impuesto, y consecuentemente no lo considera para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales,

no contaría con la mínima seguridad jurídica de que sus bienes y derechos posteriormente no podrían llegar a ser afectados por las autoridades exactoras a través de alguna revisión del cumplimiento de esa obligación, pues contarían con elementos para concluir que sí aplicaba a la quejosa el precepto, con motivo de su ambigüedad.

5. 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 constitucional de razonabilidad legislativa por lo siguiente:

- Que con el precepto combatido se está variando indebidamente la consecuencia del estímulo fiscal a que se acogió la quejosa conforme al artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta que corresponde a un derecho adquirido.

- Que la finalidad de la norma reclamada, consistente en “evitar el uso distorsionado del beneficio previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con la intención de erosionar la base del Impuesto Sobre la Renta”, constituye una afirmación que bien podría calificarse de gratuita o parcial, pues en el proceso legislativo no se hizo referencia a que algún Tribunal de carácter judicial o jurisdiccional, hubiera

resuelto que efectivamente a través del esquema calificado como “agresivo” se erosiona de forma ilegítima la base del impuesto.

- Que la norma reclamada vulnera el principio de razonabilidad legislativa, al carecer de una finalidad que constituya un fin legítimo ni constitucionalmente válido, además que la derogación del régimen fiscal de las SIBRAS no es una medida idónea ya que las afectaciones a las garantías individuales que incorpora no guardan proporción con lo que se obtiene.

- Que el artículo combatido carece de justificación constitucional, pues de la exposición de motivos relativa, se advierte que las razones que dieron origen a la norma en cuestión no son constitucionales, pues fueron las de evitar el uso distorsionado del beneficio previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta con la intención de erosionar la base del impuesto sobre la renta, no obstante dicho beneficio indebido sólo se presenta en el supuesto descrito en la exposición de motivos, por lo que por aparentemente al probarse que algunos contribuyentes adoptaron una posición agresiva, se causa una afectación a todos los demás causantes que podrían ubicarse en un supuesto análogo pero sin haber abusado de la norma.

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

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

- Es **infundada** la causal de improcedencia, referente a que el acto reclamado es una norma heteroaplicativa y que la quejosa no acredita haberse ubicado en los supuestos jurídicos de la norma reclamada, pues se está en presencia de una norma autoaplicativa que desde su entrada en vigor trasciende en la esfera jurídica de la quejosa, además de las constancias que obran en autos se concluye que la ésta si aplicó el estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Es **infundada** la causal de improcedencia consistente en que de otorgar la protección constitucional no se podrían concretar los efectos de la concesión, pues de estimarse que el precepto controvertido es inconstitucional, los efectos de la sentencia de amparo serían desincorporar de la esfera jurídica de la quejosa, la limitante establecida en la última parte del artículo reclamado, para que siga disfrutando de la situación jurídica que mantenía hasta antes de la entrada en vigor del precepto, sin que ello constituya un derecho a su

favor y oponible a la autoridad, ni se invada la esfera de atribuciones del Congreso de la Unión, pues no se generaría un régimen de excepción.

- Es **infundada** la causal de improcedencia relativa a que los quejosos carecen de interés jurídico para impugnar la derogación del estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus consecuencias, por tratarse de una norma inexistente. Ello en virtud de que el acto reclamado es el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir de enero de dos mil trece. Además, la quejosa cuenta con interés jurídico para acudir a este juicio de amparo a combatir dicho precepto, pues condiciona la acumulación de las ganancias del accionista al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis. Por lo que se desestimó la causa de improcedencia, al considerar que los argumentos de las autoridades responsables están íntimamente relacionados con el fondo del asunto.

- Es **infundada** la causal de improcedencia en la que se sostiene que resulta improcedente el amparo porque los quejosos plantean una omisión legislativa al sostener que no se justificaron las razones por las cuales se eliminó el referido estímulo fiscal, ello en razón de que el análisis de dicha causal llevaría a calificar la constitucionalidad de la norma cuestionada, lo que solo puede ser materia del fondo del asunto.

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

- Respecto del concepto de violación primero por cuanto hace a la alegada **vulneración al principio de irretroactividad desde la óptica de la teoría de los derechos adquiridos**, se decidió que la quejosa sustenta el tema de constitucionalidad planteado, bajo la premisa de la afectación de un derecho adquirido, sin embargo la norma tildada de inconstitucional atiende a la temporalidad anual propia del sistema fiscal mexicano, por lo que un mecanismo tendente a atemperar la carga fiscal, como lo es el estímulo fiscal en estudio, no puede ser limitado en su disfrute ni estar predeterminado en la ley de la materia, por lo que el argumento resulta **infundado**. No es posible afirmar que el estímulo previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenga el carácter de derecho adquirido, en razón de que tal prerrogativa solo 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. Así, el estímulo fiscal en cuestión, sólo prorrogaba el cumplimiento de la obligación tributaria de acumular la ganancia, pues nunca se liberó de ésta a la contribuyente, sino que se vio diferida hasta en tanto no se verificaran los supuestos previstos por la norma, durante la

vigencia de la ley abrogada. En ese sentido, el precepto combatido no transgrede el principio de irretroactividad de la ley, al no existir un derecho adquirido por la contribuyente de no acumular la ganancia.

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

El Juez de Distrito determinó que la quejosa parte de una inexacta premisa al sostener que la fracción II del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las obligaciones y derechos derivados de la ley abrogada debían ser cumplidas en las formas y plazos ahí establecidas, pues dicha hipótesis se refiere a los derechos o ventajas normativas que como contribuyentes les hayan sido conferidos y que les son inherentes por el sólo hecho de tributar bajo los regímenes que establezca el legislador. Al respecto, el Juez del conocimiento señaló que a diferencia de los derechos, los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico que generalmente son concedidos por la ley de manera temporal y transitoria para obtener ciertos fines de carácter parafiscales, pero que no constituyen un incentivo adquirido de ninguna forma, por lo que no asiste razón a la quejosa al afirmar que la

fracción II del precepto combatido le reconoce un derecho que pretende desconocerse en la fracción XXXV del mismo, pues el estímulo fiscal abrogado no constituye un derecho adquirido en su favor.

- Respecto del concepto de violación primero por cuanto hace a la alegada **vulneración al principio de irretroactividad desde la óptica de la teoría de los componentes de la norma**, se decidió que son **infundados** los argumentos relativos, en razón de que el precepto tildado de inconstitucional tuvo como efecto adicionar un supuesto más para el caso de los contribuyentes que se acogieron al estímulo fiscal previsto por el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en que si no se han actualizado los diversos supuestos jurídicos previstos en éste último, se realizará la acumulación de la ganancia al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis. Por lo que la norma combatida no está encaminada a modificar los actos ya realizados al amparo del artículo 224-A de la ley abrogada, porque no altera los supuestos ni las consecuencias que bajo su vigencia se hubieran producido. Así, conforme a la teoría de los componentes de la norma, la disposición combatida no resulta retroactiva, pues solo prevé que 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.

- Respecto del **concepto de violación primero por cuanto hace a la alegada vulneración al principio de seguridad jurídica**, el Juez del conocimiento lo declaró **infundado** en parte e **inoperante** por otra. Lo anterior en razón de que a consideración del Juez de Distrito el precepto impugnado no transgrede el principio de seguridad jurídica, pues el legislador no actúa de manera arbitraria al grado de vulnerar la seguridad alguna de los contribuyentes, ya que la reforma ha ocurrido conforme a la necesidad propia del sistema fiscal mexicano, siendo que el estímulo fiscal de que se trata no puede ser ilimitado en su disfrute ni estar predeterminado en la ley de la materia. Así, el argumento deviene infundado toda vez que el beneficio que tenía la quejosa hasta antes del uno de enero de dos mil catorce para aprovechar el estímulo fiscal no tiene el carácter de “adquirido”, pero además legal y constitucionalmente podía ser incluso suprimido, sin vulnerarse por ello los principios de irretroactividad de leyes y de seguridad jurídica, como infundadamente alega la peticionaria de este juicio, pues el legislador en esta clase de mecanismos tributarios cuenta siempre con ciertos márgenes de discrecionalidad para diseñar el sistema impositivo.

Además el Juez de Distrito calificó de inoperante el argumento relativo a que el legislador atrajo la inversión con una cortina falsa, pues el estímulo fiscal en cuestión era para impulsar el desarrollo del sector inmobiliario, atendiendo a los

artículo 25 y 26 constitucionales que implementan el concepto de competitividad como un elemento adicional a la rectoría económica del Estado, sin conceder derecho fundamental alguno. Además a la luz del principio de anualidad de las contribuciones, previsto en el artículo 74, fracción IV constitucional, la planeación que se haga respecto de la manera de enterar los impuestos no puede permanecer indefinidamente, sino que, debe tenerse presente que el legislador tributario puede modificar año tras año todos los aspectos relativos a las contribuciones, a menos que en la propia ley se establezca un plazo obligatorio para que el contribuyente tribute de cierta forma, según las necesidades del Estado, por lo que en el caso en estudio, la contribuyente solo estaba en aptitud de gozar del estímulo fiscal mientras la norma se mantuviera vigente.

Aunado a lo anterior se determinó que el legislador, teniendo la facultad de suprimir el estímulo fiscal en cuestión desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, optó por una opción razonable, otorgando un plazo suficiente al contribuyente para realizar la acumulación de las ganancias para efectos del pago del impuesto sobre la renta con la intención de evitar un impacto económico de golpe, de tal suerte que lejos de desinteresarse en esa cuestión, se estima que el término que dio es prudente para que se programara

precisamente para que hiciera los ajustes necesarios a fin de poder cumplir lo anterior.

- Por cuanto hace al concepto de violación segundo relativo a la **aducida vulneración a los principios de legalidad, igualdad y equidad tributaria**, se declararon **infundados**. Ello en virtud de que la quejosa parte de una premisa falsa, pues las hipótesis normativas del artículo reclamado, refieren en idénticos términos que el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, los casos en que los accionistas no hayan acumulado las ganancias obtenidas por la enajenación de las acciones derivadas por la aportación de inmuebles a las sociedades inmobiliarias de bienes raíces o cuando éstas enajenen dichos bienes, siendo que la única variación existente es que acota la época de pago, pues con la nueva norma tendrán como límite para hacerlo hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, con lo cual la quejosa se ubicó en el supuesto de la norma, dado que antes de que entrara en vigor la reforma, aportó los inmuebles a la sociedad inmobiliaria de la que es socia. Además, desde la vigencia del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta los casos en que los accionistas no hayan acumulado las ganancias obtenidas por la enajenación de las acciones derivadas por la aportación de inmuebles a las SIBRAS o cuando éstas enajenen dichos bienes, siendo que la única variación existente es que se acota la época de pago,

pues con la nueva norma tendrán como límite para hacerlo hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, por lo que la quejosa se ubicó en el supuesto de la norma, dado que antes de que entrara en vigor la reforma, aportó los inmuebles a la sociedad inmobiliaria de la que es socia.

Así resulta infundado el argumento consistente en que crea confusión la redacción del artículo combatido, al no saber si va dirigido a los accionistas que sean personas morales o si lo son a personas físicas. Lo anterior en razón de que desde la vigencia del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, no se especificó que solamente se tratara de personas físicas o morales, por lo que debe entenderse que se refería a ambas calidades de socios, al no hacerse distinción en relación con la calidad que debían tener los socios aportantes de bienes inmuebles. Se desestima la aseveración relativa a la vulneración al derecho fundamental de igualdad, pues al referirse a los accionistas, se incluye a toda aquella calidad de personas que tengan dicho carácter.

En ese sentido el Juez del conocimiento determinó que no asiste razón jurídica a la quejosa, dado que además de que se observa legitimidad del propósito del legislador en evitar que se haga un uso distorsionado del beneficio del estímulo fiscal que preveía el artículo 224-A, así como impedir la erosión de la base del impuesto sobre la renta, se considera que esa fue la

única razón que debe ponderarse para determinar la constitucionalidad de la medida en cuanto a que acotó la época de pago, lo que se justifica constitucionalmente en la medida en que debe aplicarse a todos los contribuyentes que utilizaron el estímulo de referencia, en apego al derecho fundamental de igualdad.

- Respecto al argumento consistente en que en la motivación dada por el legislador en la exposición de motivos que dio lugar a la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, erróneamente se estableció que la derogación del estímulo fiscal era por los actos de accionistas más no de las sociedades inmobiliarias de bienes raíces, por lo que la quejosa alega que no se ubica en ninguno de los supuestos de los que el legislador dio para la abrogación del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, por lo que se afecta a la generalidad de los contribuyentes que sí aplicaron el estímulo fiscal establecido en el precepto. El Juez de Distrito determinó que la reforma derivó de la necesidad de frenar el diferimiento del pago del impuesto que se hacía por la acumulación de las ganancias de los accionistas, que si bien no podían acumularlas en términos del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, las sociedades también estaban haciendo lo mismo al no reportar una venta de propiedad de una a otra. Por lo que la quejosa si se ubica en la hipótesis, pues quedó

demostrado que aportó bienes inmuebles a la sociedad de la que es accionista.

- Los argumentos contenidos en el concepto de violación segundo relativos a la alegada **vulneración al principio de razonabilidad legislativa**, se declararon infundados. Lo anterior toda vez que dichos argumentos, en los que aduce que el legislador, para variar las consecuencias del estímulo discal que preveía el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta no encuentran una justificación válida, se obtiene que su impugnación la hace depender de una motivación injustificada del proceso legislativo que dio origen al precepto tildado de inconstitucional.

En primer término el Juez del conocimiento destaca que no es necesario que el Poder Legislativo otorgue una motivación reforzada y explique cada uno de los elementos y factores que consideró aplicables para establecer cierto contenido normativo, pues la motivación ordinaria se satisface con la existencia de facultades para legislar y la concurrencia de relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas. En ese sentido se determina que contrariamente a lo aducido por la quejosa, bajo un estudio constitucional ordinario sí se justifica la razonabilidad de la medida, pues se observa legitimidad del propósito del legislador en evitar que se haga un uso distorsionado del beneficio del estímulo fiscal que preveía

el artículo 224-A, así como impedir la erosión de la base del impuesto sobre la renta, es decir que se busca una finalidad justa y razonable por parte del legislador que en el diseño del sistema tributario cuenta con libertad de configuración.

Además se señala que de la exposición de motivos y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, no se advierte elemento alguno que lleve a considerar una determinación de carácter ruinosa, arbitraria o caprichosa para los contribuyentes respecto de la reforma en estudio.

- El Juez de Distrito califica de inoperante el **argumento relativo a que ningún tribunal judicial ha resuelto lo que el legislador dijo referente a que el esquema tributario erosione de forma ilegítima la base del impuesto** y que por ello lo dicho por los Poderes Ejecutivo y Legislativo constituyen afirmaciones gratuitas y parciales. Lo anterior en virtud de que de conformidad con la fracción II del artículo 71 constitucional, es facultad del Congreso de la Unión iniciar leyes, tratándose de un Poder autónomo al Judicial, que bajo sus propias normas y estándares, tiene la facultad constitucional de iniciar proyectos de una normatividad, por lo que bajo ese tenor, no es necesario que algún tribunal de carácter jurisdiccional, avale los razonamientos que el propio legislador exponga en los

dictámenes que emita para la creación de una disposición de carácter coercitiva.

- Finalmente se resuelve que **el principio pro personae** no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera para establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que ese principio no puede ser constitutivo de “derechos” alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean esgrimidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, como en la especie sucedió.

Que **la suplencia de la queja** que solicita la quejosa **no aplica** en el presente asunto dado que no reclama algún precepto declarado inconstitucional por el Máximo Tribunal del país, ni existe jurisprudencia temática alguna que ingrese sin mayor dificultad dentro del ámbito de regulación de alguna inconstitucionalidad de leyes, además de que esta Juzgadora Federal no advierte, en términos del numeral 79, fracción IV de la Ley de Amparo, diverso motivo que justifique su aplicación.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión, posterior a la cuestión previa hecha valer en cuanto a lo que consideran que

debe entenderse el estímulo fiscal controvertido, interpuesto por las quejosa se sostuvo principalmente lo siguiente:

Agravio Primero. La recurrente aduce que debe ser revocada la sentencia recurrida en virtud de que el Juez de Distrito declaró infundados los conceptos de violación en los que se hizo valer la vulneración a los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de la ley, partiendo de razonamientos que no se ajustan a derecho, en contravención a los artículos 14, 16 y 17 constitucionales en relación con el artículo 74, fracción IV de la Ley de Amparo. Ello en razón de que el Juez de Amparo fundó y motivó inadecuadamente su sentencia por los motivos siguientes:

- Es falso que lo dispuesto en el artículo noveno transitorio, fracción XXXV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2014, no vulnera el principio de irretroactividad de la ley al supuestamente no afectar un derecho adquirido derivado de la aplicación del estímulo fiscal establecido en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2ª./J. 87/2004, ha señalado que el análisis de la retroactividad de las leyes requiere el estudio de los efectos que una norma tiene sobre situaciones jurídicas definidas al amparo de una ley anterior o sobre los derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor,

verificando si la nueva norma lo desconoce, por lo que el órgano de control de constitucionalidad se pronuncia sobre si una determinada disposición de observancia general obra sobre el pasado, desconociendo tales situaciones o derechos, lo que implica juzgar sobre el apego de un acto materialmente legislativo a lo dispuesto por el artículo 14, párrafo primero constitucional. En ese sentido, si bien la recurrente ya obtuvo ingresos gravados para efectos del impuesto sobre la renta derivado de la aportación de dichos inmuebles, actualizándose con ello la causación de esa contribución como sujeto obligado al entero respectivo, y determinaron una ganancia por la enajenación de los bienes que aportó, no la consideró dentro del total de ingresos acumulables obtenidos en el periodo, al aplicar el estímulo fiscal contenido en la fracción I del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así, conforme a la teoría del derecho adquirido, al momento en que el recurrente obtuvo el ingreso por la aportación de los bienes inmuebles, si bien se encontraba actualizando la causación del impuesto sobre la renta que en su caso le correspondiera a la ganancia resultante, dentro de su esfera jurídica ya se incorporaba el derecho a diferir la acumulación de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, derecho que incluso ha venido ejerciendo desde entonces de forma continua e ininterrumpida, siendo así que en el caso que nos ocupa nos encontramos ante la existencia de un derecho adquirido, que contrario a lo referido en la sentencia recurrida, no es irrestricto

o eterno, pues el legislador estableció de forma específica cuándo termina el goce del mismo. Por lo que el precepto combatido si vulnera el artículo 14 constitucional en virtud de que se ha demostrado que el recurrente al ya haber aplicado el estímulo fiscal en cuestión, sí tiene generado un derecho adquirido que no puede ser desconocido por una ley posterior, ya que tal situación le causa afectación a su esfera jurídica, dejándolo en estado de indefensión y causando un menoscabo a su patrimonio, derecho que se insiste ha venido ejerciendo de forma continua e ininterrumpida, y que debe concluir de acuerdo con las disposiciones vigentes al momento en que lo adquirió, siendo que las mismas atienden a las circunstancias que motivaron el establecimiento del estímulo fiscal. En ese sentido, no resulta aplicable el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenido en la ejecutoria de veintiuno de febrero de dos mil siete al que hace referencia el Juez de Distrito, ya que si bien correspondió al estudio de la irretroactividad de la ley, fue respecto al tema de la deducción de intereses, que a diferencia del caso en estudio, se van generando por el transcurso del tiempo y causándose el impuesto sobre la renta de esa misma forma, no obstante que se trate de operaciones pactadas con anterioridad al ejercicio en que se modifica la Ley impugnada, lo anterior en virtud de que en la especie ya se dio el supuesto generador del estímulo fiscal, como lo es la aportación a la SIBRA de bienes inmuebles y la consecuencia del aplazamiento de la acumulación de la

ganancia, por lo que ya se adquirió el beneficio otorgado y el diferimiento solo es una consecuencia, por lo que se debe concluir que no es un hecho futuro de realización incierta, pues ya tiene vida jurídica e inclusive a la fecha, continua ejerciéndose dentro de la esfera jurídica del recurrente.

- Que resulta ilegal lo sentenciado por el Juez de Distrito, al considerar que la norma reclamada no vulnera la garantía de irretroactividad de la ley de acuerdo con la teoría de los componentes de la norma, pues el precepto combatido viene a modificar consecuencias ya producidas que aún siguen surtiendo efectos en las esferas jurídicas del quejoso. Así, partiendo de la teoría de los componentes de la norma, se señala que para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad es necesario partir de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se actualiza, ésta debe producirse, generándose los derechos y obligaciones correspondientes y con ello los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitarlos o cumplirlas. En ese sentido, durante la vigencia del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta se actualizaron el supuesto y la consecuencia establecidos en el precepto, pues el supuesto se realizó a través de la aportación de bienes inmuebles a una sociedad de las referidas en dicha disposición y a partir de la obtención del ingreso gravado se materializó la consecuencia, que fue el diferimiento de la

acumulación de la ganancia derivada de esa aportación, por lo que bajo las consideraciones de la teoría de referencia, tal y como lo explicó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación “ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atengo a que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida”. Por lo anterior, el derecho al diferimiento y el momento de la acumulación de la ganancia obtenida por la aportación de los bienes inmuebles, que se obtuvo al amparo del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede modificarse en perjuicio del recurrente por una ley posterior, pues el mismo únicamente queda supeditado a las disposiciones que se encontraban vigentes en ese momento, en donde no se encontraba establecida alguna limitante temporal específica, siendo que el mismo legislador al incorporar ese estímulo fiscal a la Ley aceptó expresamente que se tratan de inversiones a largo plazo de lenta recuperación de flujo, por lo que el derecho adquirido conforme a ese estímulo sólo habrá de restringirse o afectarse con la frecuencia y medida con que enajene las acciones de la sociedad que le fueron entregadas como contraprestación o la sociedad enajene los bienes que le aportó. Consecuentemente, en la especie se cumplió con uno de los supuestos de la teoría de los componentes de la norma que es considerada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como un

elemento base para determinar si una ley vulnera la garantía de irretroactividad, ya que el supuesto se realizó a través de la aportación de bienes inmuebles a una sociedad de las referidas en dicha disposición y a partir de la obtención del ingreso gravado se materializó la consecuencia que fue el diferimiento de la acumulación de la ganancia derivada de esa aportación, por lo cual, es que ninguna disposición legal posterior legalmente podría variar, suprimir o modificar la consecuencia ya lograda, siendo así que si la norma que se impugna al modificar ese derecho adquirido resulta violatoria de la garantía de irretroactividad. Contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, la norma que se controvierte sí modifica la consecuencia que ya produjo la realización del supuesto previsto en el artículo 224-A y no lo completa, pues precisamente el artículo tildado de inconstitucional pretende ponerle fin a la consecuencia que corresponde al diferimiento de la acumulación en la esfera jurídica del quejoso, siendo que el hecho imponible ya se completó con anterioridad.

- Que contrario a lo afirmado en la sentencia recurrida, si bien conforme al artículo 74, fracción IV constitucional se establece la facultad de la Cámara de Diputados de aprobar anualmente las contribuciones que a su juicio deban recaudarse en el ejercicio, dicha atribución no constituye una justificación legal para considerar que la reforma controvertida resulta constitucional, y por consecuencia no se viole según el Juez de

Distrito, la garantía de irretroactividad de la ley, para lo cual se solicita se tenga a consideración el principio pro homine y pro personae reconocido constitucionalmente y en los tratados internacionales. Lo anterior en razón de que el estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha tenido una vigencia que ha traspasado más de un ejercicio, sin que tal situación afectara la recaudación del Estado, sino por el contrario, ha contribuido al apoyo para la inversión en el sector inmobiliario, por lo que no se puede afirmar que derivado de la anualidad de las contribuciones que puede emplear el legislador para decidir su vigencia, se pueda considerar como constitucional la eliminación del mismo, ya que tal actuar vulnera el principio de irretroactividad de la ley. Así, del proceso legislativo del que deriva el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende que el estímulo fiscal ahí previsto no fue creado con la finalidad de desaparecerlo a corto o mediano plazo, pues tuvo la finalidad de fomentar el mercado inmobiliario mexicano, por lo que al establecer en el precepto combatido una limitante para gozar el estímulo fiscal, se vulnera la esfera jurídica de la recurrente, pues ha empleado dicho estímulo desde hace varios ejercicios efectuando diversas aportaciones a favor de una SIBRA.

- Además se destaca que el principio de anualidad de las contribuciones no resulta suficiente para negar el amparo a la quejosa, pues el mismo no se materializa, dado que la norma

que se reclama no formó parte del paquete económico para el ejercicio fiscal de 2015, e inclusive tampoco representa una recaudación para el dos mil dieciséis, sino que tendría efectos acumulables hasta el dos mil diecisiete. Por eso, se vulnera la seguridad jurídica del contribuyente al modificar la consecuencia del estímulo fiscal, luego de que el supuesto para su actualización ya se había realizado y la consecuencia materializado, derivado de la aplicación del estímulo fiscal que se concedía en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues si bien estaba accediendo al derecho del diferimiento de un impuesto, no se deberá de perder de vista que a la par, el recurrente también estaba contribuyendo al cumplimiento del fin extrafiscal que pretendió el legislador al momento de establecerlo, que fue el fomento del mercado inmobiliario, que fue reconocida como un detonante importante de inversiones productivas de largo plazo y generador de empleos.

- Que en la demanda de amparo se sostuvo que la norma impugnada se emitió en contravención al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, pues afecta la esfera jurídica y económica de la recurrente, favoreciendo indebidamente a las arcas federales, pues al establecer que la ganancia que no se hubiera acumulado al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, debe acumularse en su totalidad, haciendo que los contribuyentes tengan que anticipar dicha acumulación,

afectando directamente la utilidad fiscal del ejercicio que le hubiera correspondido o las pérdidas fiscales que sufriera, no obstante que el mismo legislador para el establecimiento del estímulo fiscal reconoció que la aportación de bienes inmuebles corresponde a inversiones productivas a largo plazo, que por lo general resultan menos atractivas que las de corto plazo, sin que el hecho de que el legislador haya otorgado un plazo al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, para que se lleve a cabo la acumulación de la ganancia generada por la enajenación, sea suficiente para garantizar el principio de seguridad jurídica, ya que la afectación deriva de que se trata de una inversión a largo plazo que la autoridad en su momento implementó para fomentar la inversión y que de un día para otro, no puede dejar sin efectos por las cuestiones monetarias que implicaría.

Agravio Segundo. Sostiene que es incorrecto lo resuelto en la sentencia impugnada, en la que se declararon infundados los conceptos de violación en los que se sostiene que el acto reclamado vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, por lo que la resolución resulta contraria a los artículos 14, 16 y 17 constitucionales.

•Lo anterior en razón de que el Juez de Distrito fundó y motivó inadecuadamente su sentencia, pues resulta falso lo resuelto en el sentido de que el artículo reclamado no vulnera el

principio de igualdad y equidad tributaria, pues el legislador justificó la procedencia de la reforma. Ello toda vez que la quejosa acreditó en el juicio de amparo que los supuestos considerados por el legislador en la exposición de motivos del precepto reclamado no son aplicables a ella, por lo que se le deja en estado de indefensión al pretender aplicarle actos que en momento alguno fueron realizados, pues el Juez de Distrito determina que todos los contribuyentes aplicaron el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, realizando diversos actos a fin de postergar la acumulación de la ganancia derivada de la enajenación de los bienes aportados, generalidad que afecta al recurrente o en su caso nunca se genere alguno de los dos supuestos que establece la consecuencia de la acumulación de la ganancia.

- Que el recurrente realizó la aportación de bienes inmuebles, por otro lado las autoridades responsables no ofrecieron prueba alguna con la que se pudiera acreditar que derivado de las aportaciones que se efectuaron por parte de la recurrente, se esté buscando que nunca se genere alguno de los supuestos establecidos en el numeral 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta , liberándose por consecuencia de la acumulación de la ganancia derivada de la aportación de los bienes inmuebles.

- Que contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, de acuerdo a la exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, ésta versa únicamente sobre una forma posible de aplicación del estímulo fiscal que fue calificada como “agresiva” y que dicen que se dio por parte de algunos de los contribuyentes para erosionar la base del impuesto, supuesto en el que no se ubica la recurrente y que no guarda relación alguna con su situación jurídica respecto a la aplicación del estímulo fiscal.

- Que en la disposición transitoria de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, el legislador pudo acotar la afectación de referencia, únicamente a los contribuyentes que distorsionaron el beneficio fiscal mientras estuvo vigente, pues evidentemente contaban con todos los elementos para hacerlo, al haber tenido conocimiento pleno de la estrategia que implementaron en detrimento del fisco federal.

- Que resulta evidente que se busca combatir o remediar la implementación de la estrategia que calificaron como “agresiva” y que erosionaba la base del impuesto sobre la renta, y al haber sido dirigida de forma general a todos aquellos contribuyentes que aplicaron el estímulo fiscal, sin distinguir respecto de aquellos sujetos que no se ubican en el supuesto calificado como “agresivo”, y erosionador de la base del impuesto, se afectó indebidamente la esfera jurídica y económica de la

recurrente, ocasionando un perjuicio desigual e injustificado que vulnera sus garantías de igualdad y equidad tributaria.

•Que los motivos empleados en el proceso legislativo, que fueron válidos para el Juez de Distrito, no resultan suficientes para considerar que el acto que el acto reclamado cumpla con las garantías de igualdad y equidad tributaria que toda norma que pretenda afectar la esfera jurídica del gobernado debe cumplir, por lo que todos los razonamientos que fueron esgrimidos por el Juez de Distrito para la negativa del amparo, resultan ilegítimos y contrarios a lo estipulado en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, en relación con el artículo 74, fracción IV de la Ley de Amparo.

Agravio Tercero. Se considera que el Juez de Distrito omitió estudiar el concepto de violación tercero, relativo a la vulneración a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, por lo que la sentencia reclamada vulnera el principio de exhaustividad y la garantía de impartición de justicia completa.

Que el juzgado dejó de analizar el argumento referente a que el precepto tildado de inconstitucional en su primer párrafo no establece con toda precisión y certeza si la misma va dirigida a los accionistas que aportaron de bienes inmuebles o a la SIBRA que los recibió, por lo que se causa una grave afectación a la esfera jurídica de la recurrente.

Que el Juez de Distrito, al declarar infundado el argumento relativo a que la norma combatida vulnera la garantía de razonabilidad legislativa, vulneró las garantías contenidas en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, en relación con el artículo 74, fracción IV de la Ley de Amparo, al fundar y motivar inadecuadamente su resolución estableciendo lo siguiente: 1) que bajo un análisis constitucional ordinario si se justifica la razonabilidad de la medida, dado que se observa legitimidad en el propósito del legislador en evitar que se haga un uso distorsionado del beneficio del estímulo fiscal previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como impedir la erosión de la base del impuesto sobre la renta.; 2) que no es necesario que el poder legislativo otorgue una motivación reforzada y explique cada uno de los elementos y factores que consideró aplicables para establecer cierto contenido normativo; 3) que, si bien la reforma al artículo 1° constitucional, implicó un nuevo paradigma conforme al cual es necesario considerar el derecho de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como la interpretación más favorable a la persona en el orden constitucional, existe una condición para la aplicación de la normativa internacional, consistente en que sólo se aplicará si en esta existiera una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analiza.

Que resulta falso que el precepto reclamado no violente el principio de razonabilidad legislativa, ya que de sus orígenes no se desprende una justificación para que la recurrente deje de gozar del estímulo fiscal establecido en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que los supuestos ahí planteados para justificar su proceder, no han sido generados por el promovente por lo que no se puede decir que se encuadra en dicho supuesto y por consecuencia se hace acreedor a la limitación del estímulo fiscal.

Que resulta contrario a la ley que el Juez de Distrito considere que la norma controvertida cumple con el requisito de razonabilidad legislativa por el hecho de hacer mención en forma genérica que la autoridad fiscalizadora a través de diversas verificaciones a contribuyentes ha demostrado que han realizado actos con el fin de diferir por tiempo indeterminado la acumulación de la ganancia derivada de la enajenación por la aportación de bienes inmuebles a una SIBRA, pues no es un motivo válido que el actuar de terceros afecte directamente la esfera jurídica de la recurrente y su patrimonio causándole un menoscabo económico en virtud de que debió de negar la aplicación del estímulo a la recurrente.

Que la recurrente de acuerdo con lo establecido en el artículo 146, tercer párrafo de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la aportación de bienes

inmuebles a una sociedad, obtuvo el ingreso afecto al impuesto por esa operación al momento en que se entregó la legal posesión de los bienes inmuebles, transmisión que se formalizó en escritura pública que obra en autos, en donde se hace una descripción detallada de dichos inmuebles, habiéndose entregado la posesión de los mismos.

Que no resulta aplicable el criterio jurisprudencia que citó el Juez de Distrito, consistente en no tener que motivar de forma completa o exhaustiva el actuar del ejecutivo en la exposición de motivos que antecede a la reforma en estudio, ya que la modificación ahí planteada si causa un perjuicio trascendental en el contribuyente, en virtud que al momento de realizar la aportación de los bienes inmuebles a la SIBRA, adquirió el derecho de diferir la ganancia derivada hasta el momento en que se realizara alguno de los dos supuestos establecidos en artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que con la reforma se deja en estado de indefensión a la recurrente, al modificar el momento en el que tendrá que enterar el impuesto sobre la renta, por lo que el legislador debió prever tal situación y motivar a conciencia su actuar, y al no realizarlo vulnera el principio de razonabilidad legislativa.

Contrario a lo sentenciado, referente a que no le aplica lo dispuesto en los tratados internacionales en los que México

forma parte, en virtud de que la norma controvertida no violenta las garantías constitucionales, es improcedente pues se ha demostrado a lo largo del presente recurso que el acto reclamado fue emitido contraviniendo una serie de garantías o principios constitucionales, situación que a su vez dio como resultado el que se vulneren los derechos humanos de la recurrente, estipulados tanto en el artículo 1 constitucional así como los otorgados en diversos tratados internacionales de los que México es parte y por consecuencia deben aplicarse.

Agravio Cuarto. Se adecue que procede revocar la sentencia recurrida en razón de que el Juez de Distrito, calificó de inoperante el concepto de violación en el que se alegó la vulneración a la garantía de razonabilidad legislativa, a través de razonamientos que no se ajustan a derecho y que contravienen los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, en relación con el diverso 74, fracciones II, III y IV de la Ley de Amparo.

- Que resulta falso lo resuelto por el Juez del conocimiento, consistente en que el artículo noveno, fracción XXXV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir de dos mil catorce, no vulnera el principio de razonabilidad legislativa, ya que de sus orígenes no se desprende una justificación para que las recurrentes dejen de gozar del estímulo fiscal previsto en el diverso artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre

la Renta, pues la promovente no ha generado ninguno de los supuestos que se plantean en el proceso legislativo para sustentar dicha modificación.

- Que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no cumple con los requisitos de ley, al no contener todos los elementos que justifiquen su debida procedencia, siendo insuficiente el razonar del Juez de Distrito, al no ser aplicable a las recurrentes.

- Que al justificar la finalidad de la norma reclamada con el argumento de evitar el uso distorsionado del beneficio previsto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, con la intención de erosionar la base de dicho impuesto, derogando el régimen aplicable a las SIBRAS, mediante un efecto “barredora”, afectando a la generalidad de los contribuyentes que como accionistas aportantes aplicaron el estímulo en cuestión, sin distinguir de aquéllos que no se ubican en el esquema “agresivo”.

- Que en el precepto combatido se pudo acotar la afectación únicamente a los contribuyentes que distorsionaron el beneficio fiscal mientras estuvo vigente, pero al considerar el Juez de Distrito que dicha norma cumple con el requisito de razonabilidad legislativa, al hacer mención genérica de que en diversas verificaciones se evidenció que los contribuyentes

realizaban actos con la finalidad de diferir por tiempo indeterminado la acumulación de la ganancia derivada de la enajenación por la aportación de bienes inmuebles a una SIBRA, no es motivo válido para afectar directamente la esfera jurídica de la quejosa.

- Que el Juez del conocimiento debió negar la aplicación del estímulo, únicamente después de acreditar que la contribuyente realizó actos que originaran una indebida prolongación en el entero del impuesto sobre la renta, uno suponer que todos los contribuyentes actúan de la misma forma.

- Que es improcedente la sentencia, pues el Juez de Distrito consideró que los legisladores no están obligados a motivar de forma exhaustiva las reformas a la ley. Ello en razón de que el legislador debió motivar de forma exhaustiva y bajo supuestos aplicables a las recurrentes, pues el nuevo supuesto afecta un derecho adquirido de las quejosas.

- Que contrario a lo resuelto por el Juez de Distrito, la reforma en estudio si causa un perjuicio a la esfera jurídica y al patrimonio de las recurrentes, por lo que debió existir una motivación exhaustiva dentro del proceso legislativo, pues ya existía un derecho adquirido de aplicar el estímulo fiscal en cuestión.

- Contrario a lo sentenciado por el Juez de Distrito referente a que en la especie no aplica lo dispuesto en los tratados internacionales de los que México es parte, pues la norma reclamada no vulnera las garantías constitucionales; lo cierto es que el acto reclamado fue emitido contraviniendo una serie de garantías o principios constitucionales, vulnerando los derechos humanos previstos en el artículo 1 constitucional, y los otorgados en diversos tratados internacionales que deben ser aplicados a favor de los particulares.

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

I. Vulneración al principio de irretroactividad.

Son **infundados** los argumentos esbozados en el primer agravio, relativos a que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para dos mil catorce, vulnera el derecho fundamental de irretroactividad, pues el derecho adquirido al amparo del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede modificarse en perjuicio del recurrente por una ley posterior.

Para dejar en claro cuál es el estímulo fiscal a que hace referencia la quejosa y en qué consiste, resulta pertinente

transcribir el contenido del mencionado artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

“Artículo 224-A. Las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de esta Ley que cumplan con los requisitos a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 223 de esta misma Ley, podrán aplicar lo siguiente:

I. Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

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

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

La ganancia que se acumule se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule.

II. No realizarán pagos provisionales por concepto del impuesto sobre la renta.

III. Cuando tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refieren los artículos 33 y 179 de esta Ley, deberán entregar a dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.

La participación accionaria promedio diaria a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo la suma de la participación accionaria diaria que representen las acciones propiedad del fondo respecto del capital social, entre el número de días del ejercicio.

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como

impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

Las sociedades mercantiles a que se refiere este artículo deberán cumplir con los requisitos de información que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general”.

Del numeral reproducido se advierte que las sociedades mercantiles que tributaran y cumplieran con los requisitos establecidos en el diverso 223, fracciones II, III y IV⁴, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, estarían en posibilidad de aplicar los beneficios que dicho numeral establecía.

⁴ **“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”.

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

Así, la acumulación de la ganancia por los accionistas se presentaba cuando, por un lado, se enajenarán las acciones entregadas por la SIBRA, o bien, cuando ésta enajenará los bienes aportados. Cabe mencionar que dicha ganancia se actualizaba desde el mes en que se obtuvo hasta el mes en que se acumulará.

Pero en el caso, de que 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 reestructuró la Ley del Impuesto sobre la Renta y el estímulo fiscal a las SIBRAS se estableció en el artículo noveno transitorio, fracción XXXV⁵.

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

Ahora bien, fin de analizar el agravio en estudio 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**

⁵ **“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.

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”.

COMPONENTES DE LA NORMA⁶, el Tribunal Pleno determinó que acorde a la teoría de los componentes de la norma, la estructura lógica de las normas jurídicas se integra por los elementos siguientes: supuesto jurídico y las consecuencias que –en general–, necesariamente derivan de su actualización, es decir, el propio supuesto jurídico se compone de uno o varios hechos, situaciones o actos jurídicos previstos en la norma de cuya realización dependerá que se materialicen la o las consecuencias de derecho.

⁶ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, octubre de 2001, página 16, que lleva por texto el siguiente: “Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan”.

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

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

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

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

Tales supuestos de acumulación se actualizaban cuando:

- i) los accionistas enajenarán las acciones que les fueron entregadas por la SIBRA con motivo de la aportación del inmueble; y, ii) la SIBRA enajenará el bien inmueble aportado por sus accionistas.

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

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

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

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

- Cuando el accionista enajene las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.
- Cuando la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.
- Si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han dado los supuestos anteriores, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia por la

enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

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

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

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

Bajo ese esquema, el supuesto y la consecuencia que acontecieron durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior a dos mil catorce, se gestaron y actualizaron sin la intervención del legislador a través de la fracción XXXV del artículo noveno transitorio que se reclama.

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

El momento en que 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 momento en que 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.

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.

En ese sentido, las normas que nos ocupan se refieren al momento de acumulación de la ganancia, el cual constituye una etapa anterior a la época de pago; lo que no implica que la acumulación del ingreso derivada de la aportación del bien inmueble a la SIBRA pueda integrar los derechos de la quejosa que sea imposible modificar por una norma posterior.

Máxime, la fecha de pago del impuesto se encuentra también vinculada con el momento en que se acumulan los ingresos por la aportación del bien inmueble a la SIBRA, pues a partir de ahí los accionistas deberán sumar dicho ingreso a los demás que haya generado durante el período para determinar el impuesto sobre la renta correspondiente.

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

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

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

En otro orden de ideas, es inoperante el argumento en el que se aduce que el principio de anualidad de las contribuciones no resulta suficiente para negar el amparo ya que la norma reclamada no formó parte del paquete económico para el ejercicio fiscal de dos mil quince, toda vez que ese planteamiento no se formuló en la demanda de amparo, por lo que en esta instancia de revisión deviene en inoperante por novedoso.

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

En el tercer agravio se sostiene que se vulneran los principios de igualdad y equidad tributaria, pues la quejosa acreditó en el juicio de amparo que los supuestos de la exposición de motivos no le aplican y al determinar que todos los contribuyentes que aplicaron el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, buscaron postergar la acumulación de la ganancia, se la deja en estado de indefensión. Además se aduce que las autoridades responsable no ofrecieron prueba alguna que acredite que la quejosa está buscando que nunca se actualicen los supuestos del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta y así liberarse de la acumulación de las ganancias. Por lo que al estar la reforma dirigida a todos los contribuyentes sin distinguir entre los que no se ubican en el supuesto calificado en la exposición de motivos como “agresivo”, se afecta la esfera jurídica y económica de la recurrente. Finalmente se alega que los razonamientos del Juez de Distrito para negar el amparo son ilegítimos y contrarios a los artículos 14, 16 y 17 constitucionales.

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

Primeramente es necesario tener en cuenta que aun cuando la quejosa hace referencia a la vulneración al derecho fundamental de igualdad, en el caso, el estudio del argumento por diferenciar entre sujetos debe hacerse a la luz del principio de equidad tributaria, en tanto que es criterio de esta Sala que dicho principio no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución General⁷.

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

⁷ Como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad”.

Lo anterior, tal como se advierte de lo resuelto en la contradicción de tesis 375/2010, por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se determinó que el ámbito de aplicación de los derechos que alberga el artículo 31, fracción IV, constitucional, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos referidos a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones⁸.

En el caso, como ha quedado precisado, el estímulo fiscal para los accionistas consiste en permitirles diferir el momento en que se acumularía la ganancia que derivó de la aportación que hicieron a la SIBRA de un inmueble; lo anterior, hace notar que el beneficio fiscal que nos ocupa descansa en el momento de acumulación del ingreso lo que incide en la determinación de la base del impuesto.

Por ende, en el caso del estímulo a que se refiere la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del

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

Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, puede analizarse a la luz del principio de equidad tributaria.

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

Adicionalmente, sustentado que de dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como antes se dijo⁹.

⁹ Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 41/97 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro y texto siguientes: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al

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

En ese sentido, en el caso en estudio la quejosa sostiene que en la sentencia combatida se pasó inadvertido que ella no se encuentra en la misma situación jurídica que las sociedades que motivaron la reforma al estímulo previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, ello en razón de que la recurrente sostiene que no se encuentra en el supuesto “agresivo” conforme al cual otras sociedades buscaron postergar la acumulación de la ganancia derivada de la aportación de bienes a las SIBRAS.

principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

Al respecto aduce que si bien aplicó el estímulo previsto en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, no lo hizo con la intención de que no se actualicen los supuestos que prevé el precepto para la acumulación de la ganancia, por lo que la reforma debe distinguir entre los contribuyentes que hicieron uso “agresivo” del estímulo, de los que no lo hicieron persiguiendo ese fin.

Es **infundado** lo antes referido en razón de que contrario a lo aducido por la recurrente, la protección al principio de equidad no da cabida a la distinción que pretende hacer. Ello en virtud de que la reforma está destinada a todos los contribuyentes que aplicaron el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ello independientemente de si la aplicación del precepto contenido en la ley abrogada, se hizo con la intención de burlar el esquema tributario aplicable a las SIBRAS o no.

En la exposición de motivos que dio origen al artículo combatido se explica que a la luz del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, las sociedades mercantiles constructoras o adquirentes de inmuebles tienen diversos beneficios, entre los cuales se permite a los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados cuando 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 la ganancia no se hubiera acumulado 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.

Sin embargo se determina que derivado de las auditorías practicadas por el Servicio de Administración Tributaria, se observó que a la luz del referido beneficio, las sociedades utilizaban el esquema para el diferimiento del pago de impuestos, y en la propia exposición de motivos se explica detalladamente la manera en que opera el esquema de diferimiento cuyo resultado es una enajenación de un bien inmueble que pudiera generar un diferimiento en el pago de los impuestos o inclusive el no pagarlo, además de pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

En ese sentido, se tiene que ni en la exposición de motivos ni en el precepto combatido, se prevé como requisito para su aplicación el acreditamiento, por parte de la autoridad fiscal, de que las sociedades se ubiquen en los supuestos que dieron origen al nuevo precepto, sino que la autoridad fiscal detectó un abuso sistemático del beneficio de referencia, el cual fue utilizado para erosionar la base del impuesto sobre la renta,

por lo que el legislador consideró necesario resolver dicha situación.

Lo anterior en razón de que todos los contribuyentes que aplicaron el beneficio contenido en el artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenían la misma posibilidad de hacer uso indebido de éste, por lo que el legislador, a través del artículo noveno transitorio, fracción XXXV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aseguró que las sociedades que tuvieran pendiente la acumulación de las ganancias derivadas del esquema en cuestión, realizaran dicha acumulación dentro del plazo concedido en la norma, dotando al mecanismo de certeza, pues bajo el nuevo supuesto, las sociedades no podrán hacer abuso del beneficio e de referencia.

En ese sentido, contrario a lo aducido por la recurrente, no procede hacer distinción entre los contribuyentes que aplicaron el beneficio de forma distorsionada de los que no, sino que el legislador se aseguró de no correr el riesgo de que el mecanismo no se utilice para el diferimiento del pago de impuestos.

Así, se concluye que el precepto tildado de inconstitucional no vulnera el principio de equidad tributaria, pues el plazo ahí previsto resulta aplicable para todos los

contribuyentes que actualizaron los supuestos del artículo 224-A de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que en el generoso plazo concedido regularicen la acumulación de las ganancias percibidas por la enajenación de acciones que recibieron al aportar bienes inmuebles a una SIBRA o por la enajenación que ésta haga de dichos bienes inmuebles.

Finalmente, es **inoperante** el argumento relativo a que los razonamientos del Juez de Distrito son ilegítimos y contrarios a los artículos 14, 16 y 17 constitucionales. E

Lo anterior toda vez que dicho argumento es una mera afirmación, pues la recurrente no esgrime razonamientos que motiven la alegada falta de legitimidad de las consideraciones del Juez de Distrito, tal y como se desprende de la jurisprudencia 1ª./J. 81/2002 de esta Primera Sala, de rubro: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. AUN CUANDO PARA LA PROCEDENCIA DE SU ESTUDIO BASTA CON EXPRESAR LA CAUSA DE PEDIR, ELLO NO IMPLICA QUE LOS QUEJOSOS O RECURRENTES SE LIMITEN A REALIZAR MERAS AFIRMACIONES SIN FUNDAMENTO.”**¹⁰

III. Vulneración al principio de exhaustividad y a la garantía de impartición de justicia completa.

¹⁰ Jurisprudencia, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Página 61.

En el tercer agravio, se expone que el Juez de Distrito omitió estudiar el concepto de violación relativo a la vulneración a las garantías de seguridad y legalidad y por eso el fallo recurrido vulnera el principio de exhaustividad y la garantía de impartición de justicia completa.

Lo anterior resulta infundado en virtud de que respecto al principio de legalidad, el Juez de Distrito resolvió que el precepto no crea confusión, pues desde la vigencia del artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, no se especificó que solamente se tratara de personas físicas o morales, por lo que debe entenderse que se refería a ambas calidades de socios, al no hacerse distinción en relación con la calidad que debían tener los socios aportantes de bienes inmuebles.

Por cuanto hace al concepto de violación en el que se alegó la vulneración al principio de seguridad jurídica, se concluye que el Juez del conocimiento no fue omiso en su análisis, toda vez que tal y como ha quedado asentado al dar respuesta al agravio primero, el Juzgador atendió puntualmente a dicho argumento, por lo que en obvio de repeticiones aplican las consideraciones determinadas en el estudio de dicho agravio al presente.

IV. Vulneración al principio de razonabilidad legislativa.

En el cuarto agravio, se aduce que el Juez del conocimiento contraviene los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, en relación con el artículo 74, fracción IV de la Ley de Amparo al fundar y motivar inadecuadamente su resolución y declarar infundado el concepto de violación relativo a la falta de razonabilidad legislativa. Ello en virtud de que fue incorrecto lo decidido en el fallo recurrido al determinar que si se justifica la razonabilidad porque hay legitimidad en el propósito del legislador; que no es necesario que éste esboce una motivación reforzada y que la normativa interna sólo se aplicaría si en ésta existiera una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analiza.

Lo anterior toda vez que la recurrente alega que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el principio de razonabilidad legislativa porque de sus orígenes no se advierte justificación para que la recurrente deje de gozar del estímulo fiscal, pues no ha realizado ninguno de los supuestos que motivan la reforma. Por lo que resulta contrario a la ley que el Juez de Distrito considere que la norma cumple con la razonabilidad legislativa por hacer mención genéricamente a que la autoridad fiscal demostró con diversas verificaciones que

los contribuyentes han realizado actos con el fin de diferir por tiempo indeterminado la acumulación de la ganancia y no es motivo válido que el actuar de terceros afecte directamente la esfera jurídica de la recurrente.

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 diferiera 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 hacía 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 tendrían que acumular su ingreso hasta que la enajenación de las acciones que les dieron, del inmueble por parte de la SIBRA, o bien, al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

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

Se dice lo anterior, pues esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo¹¹.

¹¹ Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos impositivos de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al

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

Así lo ha estimado esta Primera Sala en la tesis 1a. CIX/2010 de rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO”**¹².

legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

¹² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 181, de texto siguiente: “Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que

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

Ahora bien, la abrogación del estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS se hizo para evitar distorsiones del beneficio contemplado en ese régimen, lo que propiciaba que fueran utilizados esquemas agresivos de diferimiento de pago del

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

impuesto, no pagando dicho gravamen, incluso, obteniendo pérdidas deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

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

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

Ante las conclusiones anteriores, se tiene que devienen en **infundados** los argumentos en los que se aduce que no existe una razonabilidad en la medida utilizada, ya que no existe una

relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, pues existían otros medios para ello.

Por otra parte es **infundado** el argumento expresado en la parte final del agravio respecto a que de la exposición de motivos no se advierte una justificación que motive que la recurrente deje de gozar del estímulo fiscal porque no ha realizado los supuestos que motivan las reformas, además que no es motivo válido que el actuar de terceros afecte directamente la esfera jurídica de la recurrente.

De lo anterior se desprende que el argumento está dirigido a combatir la fundamentación y motivación en la que se sostuvo el proceso legislativo del que emanó el precepto combatido y al respecto el Pleno de este Alto Tribunal ha establecido que las garantías de fundamentación y motivación tratándose de leyes se satisfacen cuando el legislador actúa dentro de los límites de las atribuciones que la constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación).

Asimismo, ha sustentado que la motivación de los actos legislativos puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada, se actualiza cuando se emiten ciertos actos o

normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y tratándose de las reformas legislativas esa exigencia se despliega cuando se detecta alguna “categoría sospechosa”; mientras que la ordinaria se presenta cuando no está en juego alguna de esas categorías, es decir, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo.

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

Así se advierte de la jurisprudencia de rubro:
“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE

AUTORIDAD LEGISLATIVA”¹³, así como de la diversa P./J. 120/2009 de rubro: “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”¹⁴.

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

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

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

En relación con los estímulos fiscales, esta Primera Sala ha sostenido que la motivación que el legislador debe realizar respecto de esa institución jurídica es la denominada ordinaria, ya que las razones que para adoptarlos, la elección de sus destinatarios, la finalidad y verificación del cumplimiento perseguido con esa medida, implican un balance de los valores constitucionales contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Ley Fundamental a favor del Congreso de la Unión y, en consecuencia, los criterios para su establecimiento deben entenderse reservados a esa potestad, en cuanto órgano representativo y políticamente responsable¹⁵.

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se advierte de lo anterior, del proceso legislativo se advierten consideraciones tendentes a evidenciar la eliminación del estímulo fiscal aplicable a las SIBRAS.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, 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. 71/2006¹⁶ 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”**.

¹⁶ 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”.

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, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

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/krdlv.