AMPARO EN REVISIÓN: 1021/2015
QUEJOSAS: **********

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

Vo. Bo.

Ministro:

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

V I S T O S; y,

R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparos y Juicios Federales en el Estado de Baja California, **********, **********, ********** y ********** demandaron el amparo y la protección de

la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Responsables:

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. Director del Diario Oficial de la Federación.
5. Secretario de Gobernación.

Actos Reclamados:

Respecto a la autoridades antes señaladas, en el ámbito de sus respectivas competencias, reclamó la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, rúbrica y publicación del "*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se 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, fracciones I, II y XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

SEGUNDO. Preceptos constitucionales que se estiman violados. La quejosa señaló que se violaban los artículos 1, 14, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo narró los antecedentes del acto reclamado y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de trece de febrero de dos mil catorce, la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Baja California admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número **********.

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

Por oficio **********, el Jefe de la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, informó que el juicio de amparo se había turnado al Juzgado Quinto de Distrito de ese Centro Auxiliar.

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

> ***"… PRIMERO.*** *Se* ***sobresee*** *en el juicio de amparo indirecto* ********** *promovido por* ************, **********, ********** y **********, todas de apellidos **********,** la primera por su propio derecho y las restantes a través de su apoderado legal ************,** contra las autoridades y los actos precisados en los **puntos 3 y 4,** del considerando **segundo,** por los motivos indicados en los considerandos **tercero y quinto** de esta resolución.
> ***SEGUNDO.*** *La* ***justicia de la Unión no ampara ni protege*** *en el juicio de amparo indirecto* ********** *promovido por* ************, **********, ********** y **********, todas de apellidos **********,** la primera por su propio derecho y las restantes a través de su apoderado legal ************,** contra las autoridades y los actos precisados en los **puntos 1 y 2,** del considerando **segundo,** por las razones apuntadas en el último considerando del presente fallo*…".*

CUARTO. Interposición de los recursos de revisión. Inconforme con la resolución anterior, las quejosas[1]

[1] Folios 683 a 695.

interpusieron recurso de revisión, el cual fue presentado el veintitrés de febrero de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Baja California.

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

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Quinto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito, siendo el caso que, en acuerdo de veintiocho de abril de dos mil quince[3], su Presidente lo registró como el número **********.

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

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

---

[2] *Ídem.* Folio 696.
[3] Folios 17 y 18 del cuaderno del recurso de revisión **********.
[4] *Ídem.* Folios 27 a 51.
[5] *Ibídem.* Folio 55.
[6] *Ibídem.* Folios 113 a 177.

"… PRIMERO. En materia de la competencia de este Tribunal, se confirma la sentencia recurrida, en términos de lo expuesto en el considerando sexto, de la presente ejecutoria.
SEGUNDO. Este Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito carece de competencia legal para conocer de la inconstitucionalidad del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, específicamente la creación de la fracción XXXV del artículo NOVENO Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su texto vigente a partir del 1º de Enero de dos mil catorce; la cual se surte a favor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
*TERCERO. Remítase el presente recurso a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que determine lo que corresponda, así como el expediente del juicio de amparo indirecto ********** promovido por ********** y otros, del índice del Juzgado Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales, con sede en Tijuana, Baja California, previo cuaderno de antecedentes que al efecto se forme.*
CUARTO. Asimismo, también remítase a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República, para que en ejercicio de su competencia, determine lo que corresponda…".

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

[7] Folios 69 a 67 del toca en que se actúa.

requirió diversa información al Quinto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito. Asimismo, por proveído de dieciocho del citado mes y año[8] el Presidente de este Alto Tribunal estimó procedente asumir la competencia originaria e indicó que mediante sesión privada de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, se determinó crear la comisión número 68, para el estudio de los asuntos en los que subsiste el problema de constitucionalidad del "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto Especial a los Depósitos en Efectivo", publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza, en términos de la sesión privada del Pleno de este Alto Tribunal, de diecinueve de enero de dos mil quince, como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos.

Por acuerdo de veintiocho de febrero de dos mil dieciséis[9] 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

---

[8] *Ídem.* Folios 116 a 118.
[9] *Ibídem.* Folio 116.

punto Segundo del Acuerdo General 11/2010, del Pleno de este Alto Tribunal; y en lo acordado por éste en su sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis, determinó que tomando en cuenta la materia de constitucionalidad que subsiste en el presente asunto corresponde a la Comisión 76 "*Impuesto sobre la Renta 2014 (Segunda)*" asignada al señor Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, ordenó la remisión del asunto a esa Comisión.

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

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; 21, fracción II, de la

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el punto segundo del Acuerdo General 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional en un juicio de amparo, indirecto, en el que se reclamó el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que se requiera la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y su adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos el recurso de revisión principal y su adhesiva, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fueron interpuestos en el término legalmente establecido[10].

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la litis planteada:

I. Antecedentes.

a) Mediante la escritura ********** de veinticuatro de marzo de dos mil diez, pasada ante la fe del Notario Público

[10] Cuaderno del recurso de revisión **********. Folio 118.

número 8 en Tijuana Baja California, se hizo constar la constitución de **********, en la que aparecen como socios las aquí quejosas y cuyo objeto social principal es el arrendamiento de inmuebles.

b) A través de la ********** de veintidós de diciembre de dos mil diez, el Notario Público número 8 en Tijuana Baja California protocolizó la asamblea de socios de **********, en el que se hizo constar –entre otros aspectos– la constitución de un usufructo oneroso a favor de la citada empresa respecto de un bien inmueble perteneciente a las aquí quejosas, en pago del capital social que aquélla suscribió a su favor.

Cabe mencionar que en la citada acta de la asamblea general de socios, se expresó que se acordaba el aumento de capital de la sociedad mencionada en el párrafo que antecede, el cual se pagó con el usufructo del inmueble de las quejosas, y que esa aportación se hacía para efectos del artículo 224-A de Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil diez.

c) El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se

abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

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

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

- Que el legislador adicionó un supuesto no previsto en la norma anterior para acumular la ganancia obtenida por la aportación del inmueble a la SIBRA, lo que transgrede una situación jurídica acaecida y desconoce los derechos adquiridos por los accionistas; es decir, el legislador alteró el sistema de tributación escogido con anterioridad sin respetar los derechos de los contribuyentes que optaron por aplicar el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Que la norma reclamada transgrede el principio de irretroactividad, pues desconoce los derechos adquiridos, modifica situaciones jurídicas concretas y altera consecuencias que estaban diferidas en el tiempo.

- Que los accionistas al aportar un bien inmueble a la SIBRA no estaban obligados a acumular el ingreso en el ejercicio en que la obtuvieron, pues por disposición del artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada tenían el derecho de acumular esa ganancia hasta que enajenen las acciones de la SIBRA o cuando ésta vendiera el bien aportado.

- Que en el mencionado artículo 224-A no se establecía un plazo máximo para la acumulación, por lo que los accionistas tenían certidumbre de que no estarían obligados a acumular el ingreso hasta que enajenen las acciones de la SIBRA o cuando ésta vendiera el bien aportado; sin embargo, con la norma reclamada se destruyó el derecho adquirido, pues ahora aun cuando no se presenten los dos supuestos anteriores para la acumulación, los accionistas deberán hacer dicha acumulación a más tardar al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

- Que la norma reclamada modifica una situación abstracta en la que ya se ubicó la quejosa, pues al aportar un inmueble a la SIBRA se concretizó lo dispuesto en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, por lo que sus consecuencias (acumulación de la ganancia hasta que enajenen las acciones de la SIBRA o cuando ésta vendiera el bien aportado) se individualizaron y, por ende, no deben ser cambiadas.

- Que en ese sentido, la disposición impugnada altera las consecuencias establecidas en el citado artículo 224-A que estaban diferidas en el tiempo, pues en algún momento la SIBRA enajenaría los bienes aportados o, en su defecto, los accionistas venderían las acciones que se le entregaron por la aportación, pero la norma reclamada modifica tal aspecto.

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

- Que el estímulo fiscal establecido en los artículos 223 y 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada estaba previsto para incentivar la industria inmobiliaria, disposiciones que fueron suprimidas con la entrada en vigor de la nueva ley, y en la norma reclamada se modifican y restringen el beneficio fiscal ejercido por las quejosas con un afán meramente recaudatorio.

- Que las inversiones realizadas a través de las sociedades del sector inmobiliario, se realizaron alentadas y protegidas por los artículos 223 y 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, lo que se tradujo en un incremento de competitividad regional dentro del sector de la economía; así, el

estado consiguió incentivar el sector inmobiliario a través de ese estímulo fiscal. No obstante ello, con la norma reclamada el legislador estableció sin razonamientos ni bases objetivas un plazo máximo de acumulación de la ganancia por la aportación de bienes a la SIBRA, lo que se traduce en desinhibir la economía de la industria inmobiliaria e imponiendo cargas fiscales en términos y plazos arbitrarios, lo que deja en una posición desventajosa a las quejosas, en contravención al derecho de competitividad económica establecido en el artículo 25 constitucional.

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

- Que la disposición reclamada establece que si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han enajenado las acciones de la SIBRA, o bien, que ésta venda el inmueble que fue aportado, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente, pero ello se traduce en una transgresión al citado principio.

- Que ello se debe a que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos

mil catorce exige que se acumulen las ganancias aun cuando no se hubieran verificado los actos de transmisión definitivos de los bienes inmuebles que representan la ganancia por la enajenación, por lo que se les obliga a tributar sin que la ley les reconozca de manera objetiva la verdadera capacidad económica del contribuyente al momento del pago del impuesto sobre la renta.

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

1. En el tercer considerando se declara que es inexistente los actos consistentes en los efectos y consecuencias de la aplicación de las normas reclamadas, pues no está dentro del ámbito de las facultades de las autoridades señaladas como responsables la ejecución de las normas reclamadas.

2. En el quinto considerando se analizan la causa de improcedencia establecida en la fracción XXII del artículo 61 de la Ley de Amparo, en relación con el diverso 108, fracción III, de esa ley, toda vez que las quejosas no reclaman por vicios propios los actos atribuidos al Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación.

3. En el sexto considerando se sostiene que son infundadas las causales de improcedencia propuestas por la Cámara de Senadores, el Presidente de la República y el agente del Ministerio Público adscrito al Juzgado de Distrito, y se determinó lo siguiente:

- Son **infundadas** las casuales de improcedencia referentes a la falta de afectación del interés jurídico de las quejosas, que se está en presencia de actos futuros o de naturaleza incierta y que se trata de una norma heteroaplicativa. Lo anterior, en virtud de que las normas reclamadas tienen el carácter de autoaplicativas y, por ende, desde el inicio de su vigencia inciden en la esfera jurídica de la quejosa, sin necesidad de verificarse un acto concreto de aplicación.

- Es **infundado** el motivo de improcedencia aducido por las responsables, referente a que no podrían concretarse los efectos del amparo que, en su caso, llegase a concederse a la quejosa, ya que el efecto de la concesión consistiría desincorporar la norma reclamada de la esfera jurídica de las quejosas, sin que se genere un régimen de excepción a favor de que éstas.

- Es **infundada** la causal de improcedencia referente a que las quejosas carecen de interés jurídico carecen de interés jurídico para impugnar la derogación del artículo 224-A de la

Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, ya que ese acto no es de los reclamados en el juicio de amparo.

- Que es inatendible lo aducido por la representante de la Cámaras de Diputados, pues sólo se limita a sostener que debe sobreseerse en el juicio sin exponer consideraciones para hacer el estudio correspondiente.

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

- Respecto del **primer concepto de violación,** en el que se aduce la vulneración al derecho fundamental de irretroactividad, y se decidió que era infundado, por lo siguiente:

Que la Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable en materia tributaria, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente una prerrogativa de tal naturaleza, ya que tal institución jurídica es una construcción propia del derecho privado, determinada por la supremacía de la voluntad de las partes respecto de la ley, que no podría operar respecto a contribuciones, pues no obedecen a la voluntad del gobernado, sino a la obligación impuesta por las leyes aplicables.

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

Que no se desatiende que los criterios en que se apoya la sentencia se refieren a disposiciones diversas a las reclamadas, pues son las mismas razones las que llevan a concluir que la disposición reclamada no es retroactiva.

Que la fracción IV del artículo 74 constitucional diseña un modelo de Estado en el que las contribuciones fueran establecidas, modificadas o bien suprimidas anualmente; lo anterior, tomando en cuenta que necesita allegarse los recursos necesarios con el fin de cumplir con todos los demás objetivos constitucionales y previendo que año con año requiere de mayores ingresos para cubrir las necesidades de los gobernados. De esa manera se otorga la facultad y el deber del legislador de aprobar anualmente diversos supuestos generadores del tributo, es decir, hechos imponibles.

Así, no puede hablarse de derechos adquiridos para no acumular la ganancia de manera ilimitada, pues el legislador no está actuando de forma anticipada o sorpresiva al grado de violar la seguridad jurídica del contribuyente; por el contrario,

atiende a la temporalidad anual propia del sistema fiscal mexicano, subrayando que un mecanismo tendiente a atemperar la carga fiscal, como lo es el estímulo fiscal en estudio, no puede ser ilimitado en su disfrute ni estar predeterminado en la ley de la materia.

Que más que ser un derecho adquirido el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, en realidad sólo prorrogaba el cumplimiento de una obligación tributaria, a saber, acumular la ganancia; por tanto, no liberó a los contribuyentes de efectuar dicha acumulación, sino que la difirió hasta en tanto no se verificaran los supuestos previstos por la norma, y la quejosa gozó de dicho beneficio durante la vigencia de la ley.

Lo anterior implica que, al no existir un derecho adquirido por las quejosas de acumular la ganancia indefinidamente hasta que se diera el supuesto, no puede hablarse de que la ley impugnada resulte inconstitucional por trasgredir el principio de irretroactividad de la ley, pues la variación del mecanismo para acumular la ganancia para efectos del pago del impuesto sobre la renta, atiende al principio constitucional de anualidad propio del sistema fiscal mexicano.

Que aun cuando la norma reclamada establece una condición distinta para acumular la ganancia (ahora limitada en

el tiempo) no se desconocen las consecuencias jurídicas de la ley anterior ni se destruye la previsibilidad de la norma; solamente implica una condición nueva ocurrida con posterioridad, sin que opere en este caso la teoría de los derechos adquiridos, porque el hecho de que las quejosas tuvieran un tratamiento preestablecido no implica que éste deba regir siempre para el futuro.

Sostiene que la norma reclamada no vulnera el principio de irretroactividad a partir de la teoría de los componentes de la norma, pues atendiendo a los supuestos jurídicos y las consecuencias de la norma, se advierte que se trata de una norma compleja, ya que la consecuencia no depende de la realización de un solo supuesto, sino que es necesario que se actualice la aportación de bienes inmuebles por parte de un accionista a una sociedad mercantil dedicada a la construcción o adquisición de inmuebles, para que ésta obtenga los beneficios o frutos (usufructo) y que el accionista enajene las acciones otorgadas a su favor por la aportación de los inmuebles, o en su caso, que la sociedad venda los bienes aportados por el accionista, para que el accionista pudiera acumular la ganancia y diferir el pago del impuesto sobre la renta.

Que el artículo noveno transitorio, fracción XXXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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 citada ley abrogada, lo que implica que la norma no se encuentra encaminada a modificar los actos ya realizados al amparo del citado numeral 224-A, pues no altera los supuestos ni las consecuencias que bajo la vigencia de esta ley ya se hubieren producido.

Que artículo reclamado solo prevé aquellas situaciones en las que no se hayan producido todos los supuestos de la norma tildada de inconstitucional y que, por ende, tampoco se hayan actualizado sus consecuencias jurídicas; por ello, a la luz de la teoría de los componentes de la norma, la disposición en comento no resulta retroactiva, pues solo lo sería si impusiera una carga fiscal nueva, para los contribuyentes que ya hubieran acumulado la ganancia por enajenación de bienes inmuebles; es decir, en aquellos casos donde ya se hubieren producido todos los supuestos de la norma y sus consecuencias.

Expresa que es infundado el argumento en el que se aduce que es contraria al principio de irretroactividad de la ley, debido a que modifica una situación jurídica abstracta en su perjuicio; que se llega a esa conclusión, debido a que la consecuencia no se individualizó, pues ésta no dependía de la realización de un solo supuesto, sino que era necesario que se actualizarán los dos que contiene la norma y, en el caso, sólo

se dio el primero (aportar el bien a la sociedad inmobiliaria), sin que acontecieran el resto de ellos (que el accionista enajenara las acciones, o bien, la sociedad vendiera los bienes aportados por el accionista), lo que implica que la consecuencia (acumular la ganancia para efectos del pago del impuesto sobre la renta) no se concretó.

En ese sentido, sostiene que al no haberse actualizado la consecuencia del artículo 224-A, la disposición que ahora se combate no pudo modificar una situación jurídica abstracta o concreta, atendiendo a que el primero de esos numerales es una norma compleja y, en la especie, no se realizaron todos los supuestos (sino sólo uno de ellos).

Que es inaplicable el criterio en que se apoyan las quejosas para hacer notar la transgresión al principio de retroactividad a partir de la teoría de situaciones jurídicas concretas o abstractas, ya que la situación jurídica concreta se refiere a los elementos de existencia o de validez del contrato, los cuales por regla general, sí deben ser regidos por las normas vigentes al momento de su perfeccionamiento, pero en relación con los derechos y obligaciones entre los contratantes, aspecto que la norma reclamada no desconoce ni rige.

Que ello se debe a que el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, contenía un supuesto que

regulaba una situación de indeterminación temporal que podía ser materia de la voluntad de las partes reflejada en una relación contractual; precepto legal cuyo contenido mantenía vigencia durante la vida de la norma que lo estatuyó, pero al quedar abrogada, la norma que debe regir tal situación será la vigente al momento en que se actualice el supuesto realizado ya bajo el imperio de la nueva ley.

- Respecto del **segundo concepto de violación,** referente al principio de competitividad económica, se decidió que aun cuando el derecho al desarrollo se encuentra establecido en el artículo 25 constitucional, lo cierto es que no tiene el alcance de obligar al Estado a mantener determinados mecanismos para la tributación, como lo es el artículo 224-A abrogado; máxime, que tampoco se encuentra impedido para modificar anualmente los diversos elementos, así como aspectos relativos a los tributos, en tanto que el desarrollo nacional, por esa sola circunstancia, es decir, acotar los plazos para gozar del beneficio no necesariamente se traduce a una afectación de ese derecho, sino que requiere que converjan otros factores, que no precisamente tienen que ver con la materia tributaria.

Que debe precisarse que 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 al Estado.

Asimismo, se sostuvo que no obstante que el legislador tributario tenía la facultad de suprimir el estímulo fiscal referido, incluso 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, es decir, otorgó un plazo suficiente al contribuyente para realizar la acumulación de las ganancias para efectos del pago del impuesto sobre la renta a efecto 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 (dos ejercicios fiscales anuales) para que se programaran precisamente para que hicieran los ajustes necesarios a fin de poder cumplir lo anterior.

Que aun cuando existen factores que inciden en el comportamiento económico, éstos no determinan verdaderamente el nivel de competencia de las empresas, sino la eficiencia de los diversos sectores económicos; es decir, no es únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales lo que la determina, sino la complementación de los sectores

estratégicos (políticas económica, monetaria, cambiaria, crediticia, entre otras).

Se expresó que aun cuando es cierto que el artículo 25 constitucional prevé el concepto de desarrollo económico, lo cierto es que no concede derechos fundamentales que autoricen a los particulares a exigir el cumplimiento de tal encomienda o solicitar que se tenga que seguir determinadas direcciones en beneficio económico específico de la parte quejosa.

Que respecto del tema de competitividad, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte sostuvo que no es únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales lo que determina el nivel de competencia de las empresas, sino la complementación de los diversos sectores estratégicos del país; de ahí que el precepto reclamado por sí sólo no afecta la competitividad de las quejosas.

Adicionalmente, sostiene que pese a que 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, aunque no se relacionan en términos jerárquicos ya que se integran a un mismo catálogo de protección; lo cierto

es que existe una condición para la aplicación de la normativa internacional consistente en la posibilidad de una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analiza.

Que si al analizar los derechos humanos que se dicen vulnerados la previsión contenida en la Constitución General de la República resulta suficiente para lograr la protección más amplia de la persona, es innecesario examinar el acto reclamado a la luz del contenido de los tratados o instrumentos internacionales que formaran parte de nuestro orden jurídico, pues basta que se realice el estudio a nivel de constitucionalidad, para determinar si el acto que se reclama (leyes fiscales, en este caso) incumple con algún derecho fundamental.

- Respecto del **tercer concepto de violación,** referente a que se vulnera el principio de proporcionalidad, se resolvió que ese tópico parte de una premisa equivocada, ya que el estímulo fiscal contenido en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, concedía el diferimiento de acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados a la sociedad inmobiliaria (SIBRA), hasta en tanto el accionista enajenara las acciones o la sociedad vendiera el usufructo.

Que ello implica que la sola aportación del bien a la sociedad para que ésta obtuviera los beneficios o frutos del inmueble (usufructo), constituye el acto de transmisión que representa una ganancia por la enajenación de dichos bienes inmuebles; beneficio este último (ganancia) que se acumularía para el pago del impuesto sobre la renta en términos del estímulo fiscal, una vez que se enajenaran las acciones o en su caso se vendiera el bien aportado (usufructo).

En ese sentido sostuvo que de la exposición de motivos se advierte que se involucran en el pago del impuesto dos enajenaciones, a saber: la primera, se enajena a la sociedad inmobiliaria el usufructo de un inmueble (derecho de obtener los beneficios o frutos de ese bien) a cambio de acciones y, en la segunda, el aportante vende la nuda propiedad del inmueble a una parte relacionada.

Lo anterior implicaba como beneficios que. i) el diferimiento del pago del impuesto sobre la renta por la enajenación del usufructo a la sociedad inmobiliaria (SIBRA), ya que este derecho real (usufructo) es un bien inmueble de conformidad con el artículo 750 del Código Civil Federal, por lo que en el supuesto de que se vendiera la nuda propiedad del bien inmueble se genera una pérdida fiscal, que reduce el impuesto a pagar, ya que el valor del mismo baja considerablemente al tener una carga sobre el mismo (el

usufructo); y, ii) si no se vende el usufructo por parte de la sociedad, al estar constituido de manera temporal, en el momento que se vence el plazo se reincorpora al bien inmueble, sin que pueda considerarse que hay una enajenación por este reintegro, en términos del 14 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, que aun cuando no se hayan dado los actos de transmisión definitiva (enajenación de las acciones o venta de la nuda propiedad) por parte del accionista, pues es la enajenación del usufructo a la sociedad inmobiliaria, la que constituye el acto de transmisión que representa una ganancia, cuya acumulación se difería indeterminadamente, ahora acotada por el precepto impugnado.

Que términos del artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, se dará el tratamiento de enajenación de acciones a los ingresos que se deriven de la constitución del usufructo; además, la ganancia para efectos del impuesto sobre la renta por la venta del inmueble al momento de la aportación (usufructo), se determinará de acuerdo a la referida ley, dependiendo si el aportante es persona física o moral y se considerará como precio de venta el valor que se les hubiese dado a los certificados o acciones.

Por lo antes expuesto, la norma reclamada no es violatorio del principio de proporcionalidad, pues atiende a la real capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto atendiendo a la ganancia obtenida por la enajenación del usufructo.

IV. Agravios formulados en el recurso de revisión. En los agravios propuestos en el recurso de revisión interpuesto por las quejosas, se sostuvo principalmente lo siguiente:

Agravio Primero. Estima ilegal que en la sentencia recurrida se haya determinado sobre la inexistencia de la ejecución de los actos reclamados reprochados a las autoridades responsables, ya que en todo caso esas autoridades deberán dar cumplimiento a la sentencia de amparo, además de que deben responder por los efectos y consecuencias de su ámbito de actuación.

Agravio Segundo. Se argumenta que fue incorrecto que en la sentencia impugnada se haya sobreseído en el juicio respecto de los actos atribuidos al Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación, ya que se pretende excluir a dos autoridades que formaron parte del proceso de creación de la norma reclamada; además, que la omisión de señalar a esas autoridades como responsables no

exime que se realice el estudio de constitucionalidad de la norma.

Agravio Tercero. Sostiene que es incorrecto el análisis de la transgresión al principio de irretroactividad en función de la teoría de los derechos adquiridos, en virtud de que dicha teoría es plenamente aplicable al caso, pues sí existe posibilidad de que las normas reclamadas sean retroactivas cuando afectan situaciones jurídicas concretas.

Que no se comparte el criterio de que las reformas no se pueden considerar anticipadas y sorpresivas, cuando un decreto que modifica un régimen de tributación se publica veinte días antes de su entrada en vigor, estableciendo un plazo corto para hacer un frente administrativo, financiero y presupuestario a las novedosas cargas tributarias.

Que aun cuando el artículo 28 constitucional prohíbe las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos, lo cierto es que esas hipótesis no se actualizan en la especie, sino que se trata de un diferimiento de la contribución.

Aduce que el juzgador pasó inadvertido que lo planteado por la quejosa no es evitar el pago del impuesto, sino que se respete el diferimiento establecido en la ley abrogada, que permitía enterarlo hasta que se enajenaran las acciones

entregadas por la SIBRA, o bien, cuando ésta vendiera los bienes inmuebles que le fueron aportados, supuestos que se actualizaron en la especie para acogerse al beneficio establecido en la norma.

Que se pasó inadvertido que, conforme a la teoría de los componentes de la norma, es factible que una ley sea retroactiva, cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia no dependa de la actualización de los supuestos establecidos en ella, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba diferida en el tiempo, porque éstas son continúas y sucesivas, por lo que la nueva disposición no podía suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, ya que éstas no estaban supeditadas a las modalidades establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sostiene que no se comparte lo decidido en la sentencia, referente a que la acumulación de la ganancia sea un derecho; por el contrario, se traduce en una obligación, además de que al momento de la ganancia sí se encontraba previsto por la norma, cuando se enajenaran las acciones o la sociedad enajenara los bienes, que si bien son actos civiles, es de explorado derecho que una persona no puede estar obligada de manera indefinida a una situación jurídica, lo que se robustece

con la existencia del contrato de usufructo y la vigencia de la sociedad.

Que si la ley anterior preveía como momento de la acumulación de la ganancia por la enajenación de las acciones o de los bienes, pero la norma reclamada desconoce esos supuestos para acotarlos en el tiempo, entonces sí se están desconociendo consecuencias jurídicas previstas en la ley anterior.

Agravio Cuarto. Se considera que es incorrecto lo decidido en la sentencia impugnada, en cuanto a la transgresión al principio de irretroactividad a la luz de la teoría de los componentes de la norma, ya que el objeto contenido en la ley se había actualizado (enajenación de acciones); esto es, el hecho generador de la norma se llevó a cabo y el impuesto se causó, pero únicamente quedó diferido en el tiempo el pago del impuesto, por lo que el precepto impugnado sí se erige hacia el pasado, modificando supuestos ya acontecidos y consecuencias ya producidas.

Que la norma reclamada no se encuentra en el supuesto de la teoría de los componentes de la norma a que se refirió el Juez de Distrito, pues la consecuencia del artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada consiste en que se actualizará cualquiera de los dos supuestos (enajenación de

acciones o de inmuebles) como condición para que se enterará el impuesto; es decir, una vez que se hubiera aportado un bien a la SIBRA y obtuviera por esta aportación una ganancia, la consecuencia es que la acumularía a sus ingresos hasta que enajenara las acciones o cuando la SIBRA vendiera el bien aportado, lo que implica que si bien se trata de una norma compleja, ello es referente a que se actualizó sólo uno de los dos supuestos y el segundo se encontraba diferido en el tiempo y respecto del cual no se generó su consecuencia al amparo de la ley anterior.

Asimismo, sostiene que el hecho imponible preveía que se causaría el impuesto sobre la renta por la enajenación de bienes, por lo que al otorgarse el usufructo a la sociedad inmobiliaria se llevó a cabo el hecho generador del tributo y causaron el impuesto conforme a la ley vigente en ese momento, sin pasar inadvertido que esa ley preveía el elemento del tributo consistente en la época de pago, lo que evidencia que se crearon todas las consecuencias de la norma anterior.

Agravio Quinto. En este agravio se expone que no es correcto lo resuelto por el Juez de Distrito respecto de la transgresión de la norma reclamada del principio de irretroactividad, en atención a la teoría de las situaciones jurídicas concretas, toda vez que en el caso sí se actualizaron las consecuencias de la norma anterior.

Que ello se debe a que el hecho imponible previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada señalaba que se causaría el impuesto por la enajenación de bienes, por lo que las quejosas al otorgar en usufructo a la SIBRA llevaron a cabo el hecho generador y causaron el impuesto instantáneamente en ese momento, pero que esa ley establecía que el momento de pagar el impuesto sobre la renta cuando se enajenara el bien aportado o las acciones entregadas.

Sostiene que en materia tributaria sí existe la posibilidad de que se actualicen consecuencias jurídicas concretas y que no son exclusivas del derecho privado, y su aplicación no tiene como efecto que la quejosa incumpla con las cargas fiscales de forma ilimitada, pues la norma abrogada establecía el momento de causación, la acumulación y el entero del impuesto.

Que el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se trata de una situación abstracta y general, como cualquier norma, y se concretizaba cuando el accionista aportara el bien inmueble a la SIBRA y obtuviera una ganancia, por lo que también se individualizaron sus consecuencias consistentes en acumular la ganancia hasta que se enajenen las acciones entregadas por el bien aportado, o en su defecto, la venta de ese bien inmueble.

Aduce que si la norma reclamada modifica una situación constituida y concreta, es que transgrede el principio de irretroactividad.

Agravio Sexto. En este agravio se aduce que la norma reclamada, contrario a lo decidido en la sentencia recurrida, vulnera el principio de competitividad económica, en virtud de que el Juez de Distrito interpretó ese principio de manera acotada, pues la obligación del Estado no sólo implica visualizar la competencia desde su estructura y jurídico globalizador, relevante y general.

Que conforme a los artículos 1, 25 y 133 constitucionales, en relación con el diverso 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el Estado mediante la ley deberá alentar y proteger la actividad económica que realicen los particulares, proveyendo las condiciones para que el sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implemento una política para el desarrollo industrial sustentable, que incluya vertientes sectoriales y regionales, como es el sector inmobiliario, apoyado sobre el desarrollo progresivo que el Estado mexicano se comprometió a adoptar para la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas.

Así, se pasó inadvertido que de acuerdo con el control de la constitucionalidad y de la convencionalidad, tanto el juzgador como el legislador estaban constreñidos a observar el derecho humano de índole económico y reconocido por el artículo 26 de la citada convención y el diverso 1 constitucional; además, el Juez de Distrito dejo de atender al último párrafo del artículo 25 de la Constitución General, de donde se desprende que el legislador dejó de alentar y proteger la actividad económica, sino que suprimió la existente.

Que con su concepto de violación la quejosa no pretendió el establecimiento de ciertas medidas y seguir determinadas direcciones en su beneficio, sino que se respeten los otorgados por la norma abrogada, conforme al principio de progresividad, pues no puede retrocederse en relación con los derechos otorgados; además, se desatendió que el artículo 25 constitucional se encuentra en concordancia con el diverso 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Agrega que la sentencia recurrida es contradictoria en sus consideraciones referentes a la realización de un control de la constitucionalidad y de la convencionalidad, ya que expresa que los artículos 1 y 25 constitucionales obligan a todas las autoridades a respetar los derechos fundamentales en el ámbito de sus competencias, pero que no era posible cuestionar por la vía del amparo la transgresión a esos derechos, por lo que si

esto último era cierto, entonces debió aplicar un control convencional.

Que aun cuando el legislador puede modificar anualmente las leyes fiscales, ello no significa que pueda hacerlo de forma arbitraria, ya que deben respetarse los principios de justicia tributaria, además de que en la sentencia recurrida se justifica de forma flexible la volatilidad de las leyes fiscales, lo que sería en detrimento de la seguridad jurídica.

Expone que contrario a lo sustentado en el fallo impugnado, los factores económicos sí inciden en el nivel de competencia de las empresas, ya que la inflación, la devaluación, la ausencia de créditos y las cargas fiscales excesivas influyen en el comportamiento financiero de las empresas, como fue con los diversos fenómenos económicos ocurridos en el país y cuyos efectos deprimieron la industria inmobiliaria y que posteriormente genero la creación del estímulo fiscal.

Que aun cuando los incentivos fiscales no es la única forma de promover la competitividad y el desarrollo económico de las empresas, lo cierto es que son altamente efectivos, sobre todo ante la ausencia de otras políticas económicas; por tanto, la norma reclamada no observa los artículos 25 constitucional y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos,

para alentar y proteger la actividad económica y promover las condiciones para el desenvolvimiento del sector privado.

Agravio Séptimo. En este agravio se argumenta que es incorrecto lo decidido en el fallo recurrido, en cuanto a que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la sola aportación de un bien a la SIBRA (usufructo) no se acredita la proporcionalidad de la norma reclamada, sino que se trata de una sola hipótesis de causación del tributo y de acumulación.

Que aun cuando los accionistas aportaron un bien a la SIBRA y que le entregan acciones a cambio, ello no se traduce en una manifestación de la capacidad contributiva de las quejosas, pues ello ocurre hasta que se verifique la venta del bien aportado o de las acciones que se entregaron a cambio.

V. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Quinto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito, en su sentencia de trece de agosto de dos mil quince, resolvió lo siguiente:

- En el **quinto considerando** se analizaron las causas de improcedencia propuestas en el recurso de revisión adhesiva y se decidió lo siguiente:

Que los agravios propuestos en el recurso de revisión adhesiva, en cuanto sostiene que la norma reclamada es de naturaleza heteroaplicativa, así como que las quejosas no demostraron la afectación a su interés jurídico, constituyen una reproducción de los argumentos propuestos en el informe justificado sobre esos aspectos.

- En el **sexto considerando** se abordaron los agravios de la revisión principal, respecto de la parte de la sentencia recurrida que sobreseyó en el juicio y se decidió lo siguiente:

Que es infundo el primer agravio, en virtud de que aun cuando el artículo 197 de la Ley de Amparo establece que todas las autoridades que tengan o deban tener intervención en el cumplimiento de la sentencia, están obligadas a realizar los actos necesarios para su eficaz cumplimiento y estarán sujetos a las mismas responsabilidades a que alude el relativo capítulo del cumplimiento de las sentencias de amparo, lo cierto es que el referido numeral, dispone que dicha obligación se circunscribe al ámbito de su competencia.

Que en ese sentido, las autoridades responsables, Cámara de Diputados y Cámara de Senadores ambos del Congreso de la Unión; Presidente de los Estados Unidos Mexicanos; Secretario de Gobernación y el Director del Diario Oficial de la Federación, no podrán quedar vinculadas ante una

eventual concesión del amparo, a realizar actos tendentes al cumplimiento de la ejecutoria de amparo en relación a los efectos y consecuencias de la aplicación del decreto reclamado, precisamente porque no se encuentra dentro del ámbito de su competencia la ejecución del decreto combatido.

Que es inoperante el segundo agravio, toda vez que las quejosas omiten controvertir las consideraciones que sirvieron de sustento para declarar fundada la causal de improcedencia que hicieron valer las autoridades responsables Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación, a quienes atribuye el refrendo y publicación del decreto que tilda de inconstitucional la parte quejosa.

Que ello se debe a que solo se expuso en el recurso que aun cuando es cierta la omisión de señalar a las autoridades responsables en comento, no impide examinar la constitucionalidad del ordenamiento reclamado, ello no quiere decir que la actuación de dichas autoridades no deparen perjuicios en la esfera de la quejosa.

- En los **considerandos séptimo y octavo,** el Tribunal Colegiado se declaró legalmente incompetente para resolver el recurso de revisión, y reservó jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver respecto de la constitucionalidad del artículo noveno transitorio, fracción

XXXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce.

VI. Recurso de revisión adhesiva. Dada la conclusión que se alcanza en este recurso de revisión, no se procede a sintetizar los restantes agravios formulados en el recurso de revisión adhesiva.

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

I. Vulneración al principio de irretroactividad.

En los agravios identificados como tercero, cuarto y quinto, se expone que contrario a lo decidido en la sentencia recurrida la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce vulnera el derecho fundamental de irretroactividad, bajo las teorías de los derechos adquiridos, de los componentes de la norma y de las situaciones jurídicas concretas.

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

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

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

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

COMPONENTES DE LA NORMA”[11]**,** 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.

---

[11] 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.

Cabe agregar que la “teoría de situaciones jurídicas concretas o abstractas”, a que se refiere la quejosa, en realidad se circunscribe a uno de los supuestos de la teoría de los componentes de la norma abordados por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, en específico el referente a que cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella, por lo que ninguna disposición legal posterior puede variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

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

Expuesto lo anterior, para definir si la norma reclamada transgrede o no el principio de irretroactividad de la ley, es necesario dejar en claro cuál es el estímulo fiscal a que hace referencia la quejosa y en qué consiste, para lo cual es pertinente transcribir el contenido del mencionado artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

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

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

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

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

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

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

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

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

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

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

Del numeral reproducido se advierte que las sociedades mercantiles que tributaran y cumplieran con los requisitos establecidos en el diverso 223, fracciones II, III y IV[12], de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil trece, estarían en posibilidad de aplicar los beneficios que dicho dispositivo legal establecía.

Tales beneficios podrían dividirse en dos segmentos, uno va dirigido a los accionistas de la sociedad inmobiliaria de bienes raíces o SIBRA, y consistía en diferir la ganancia que se

---

[12] ***"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".

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 acumula.

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

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

Para dos mil catorce, el legislador abrogó y restructuró la Ley del Impuesto sobre la Renta y el estímulo fiscal a las

SIBRAS se estableció en el artículo noveno transitorio, fracción XXXV[13].

Dicho numeral prevé el beneficio que para los accionistas estaba establecido en el mencionado artículo 224-A, es decir, el diferimiento del momento en que se acumula la ganancia; sin embargo, precisó que acumularán la ganancia por esa aportación, en los casos siguientes:

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

- Cuando la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los

---

[13] ***"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".*

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

Se advierte de lo anterior, que en el caso el momento en que se acumulan los ingresos (ganancia por la aportación del inmueble) con el que se realiza el pago del impuesto se encuentra íntimamente vinculados; es decir, no pueden desasociarse, pues cuando se actualice el momento en que debe acumularse el ingreso por la ganancia en la aportación del bien a la SIBRA, deberá efectuarse el pago del impuesto.

De lo anterior se tiene que la norma reclamada no modifica los derechos o supuestos jurídicos ocurridos con

anterioridad a su vigencia, pues aun cuando guardan cierta relación con la disposición anterior, ello no significa que el beneficio acaecido durante su vigencia esté siendo modificado con el nuevo supuesto que regula el estímulo de las SIBRAS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sin necesidad de entrar a mayor detalle, en materia del impuesto sobre la renta el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos que obtienen los contribuyentes, los cuales se irán acumulando durante el período fiscal determinado, es decir, en un ejercicio fiscal.

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

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

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

En efecto, el momento de la acumulación de un ingreso no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, sino que forma parte de las obligaciones del legislador, como es el establecer cuándo deben acumularse los ingresos que son objeto del impuesto sobre la renta, para que los causantes estén en aptitud de determinar su base y, por ende, proceder a su pago.

Conforme a lo antes expuesto, el que la fracción XXXV del artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce se refiera a los casos anteriores a ese ejercicio para establecer que en esos supuestos, además de acumular la ganancia cuando el accionista enajenara las acciones de la SIBRA, o bien, cuando la SIBRA vendiera el bien aportado por el accionista (ya previstos en el artículo 224-A), también tendrían que hacerlo al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, cuando no se hayan dado los supuestos de acumulación anteriores, no impacta en algún derecho que la quejosa hubiera adquirido al aportar un bien inmueble a la SIBRA como tampoco afecta alguna consecuencia nacida a la luz de la norma anterior.

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

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

En el sexto agravio, las recurrentes sostienen que es incorrecto que se haya desestimado el concepto de violación, en el que propuso la vulneración al principio antes mencionado, ya que el Juez de Distrito interpretó ese principio de manera acotada, pues la obligación del Estado no sólo implica visualizar la competencia desde su estructura y jurídico globalizador, relevante y general.

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

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

Esta Suprema Corte ha establecido que el Estado tiene a su cargo la rectoría económica y el desarrollo nacional, el cual deberá ser integral y sustentable, y uno de los instrumentos de política financiera, económica y social lo constituyen las disposiciones con fines que plasman la política fiscal en una

época determinada, las cuales podrán hacerse patentes en cualquiera de los elementos del diseño impositivo, o bien, en la extinción de la obligación tributaria.

Asimismo, esta Primera Sala sostuvo que, en términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución General, el legislador tiene la facultad exclusiva de organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de sus tareas centrales en la regulación económica que ejerce deberá encontrarse encaminada a designar a los sujetos que recibirán los estímulos fiscales, qué forma tomarán, los fines y los efectos de los mismos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas o prioritarias que requieren de manera concreta su intervención exclusiva.

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

Lo anterior se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 105/2011 de rubro: ***“ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL***

CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"[14].

Sin embargo, pese a que los estímulos fiscales nacen de la facultad concedida por la Constitución General en sus artículos 25, 26 y 28, ello no significa que los contribuyentes puedan gozar de un derecho fundamental para exigirle al estado el cumplimiento de sus obligaciones en materia de rectoría económica[15].

---

[14] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, página 374, que lleva por texto el siguiente: *"La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales. Por el contrario, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines. Lo anterior no es obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales".*

[15] Tal como se advierte de la tesis P. CXIV/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 149, que lleva por rubro y texto los siguientes: ***"RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. LOS ARTÍCULOS 25 Y 28 CONSTITUCIONALES QUE ESTABLECEN LOS PRINCIPIOS RELATIVOS, NO OTORGAN DERECHOS A LOS GOBERNADOS, TUTELABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, PARA OBLIGAR A LAS AUTORIDADES A ADOPTAR DETERMINADAS MEDIDAS.*** *Los artículos 25 y 28 de la Carta Magna establecen, en esencia, la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, que se cumple, en los términos previstos en los propios preceptos constitucionales, mediante diversas acciones en que el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades a empresas de nueva creación, estimula la exportación de sus productos, concede facilidades para la importación de materias primas y prohíbe los monopolios, esto es, todo acto que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción industrial o comercial y, en general, todo lo que constituye una ventaja exclusiva e indebida en favor de una o varias*

En adición a lo antes expuesto, se estima pertinente agregar que esta Suprema Corte al resolver acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, decidió –entre otros aspectos– que aun cuando los impuestos son empleados como instrumentos con fines extrafiscales, el impulso a la competitividad no se traduce en materia tributaria en un derecho humano ni garantía individual que deban respetar.

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

---

personas, con perjuicio del pueblo en general o de una clase social; pero en este señalado aspecto de dirección estatal no conceden garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, en vía de amparo, que para cumplir con tales encomiendas constitucionales, el Estado deba adoptar ciertas medidas y seguir determinadas direcciones, como establecer singulares requisitos de calidad para la elaboración y envasado de productos, con el pretendido propósito de proteger la economía nacional, pretensión que carece de sustento constitucional".

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

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

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

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

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

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

Cabe agregar que tratándose del estímulo concedido a las SIBRAS, el legislador advirtió que los sujetos a quienes pretendía beneficiar hacían un uso abusivo del mismo utilizando

como un vehículo para erosionar la base del impuesto, incluso, generando pérdidas fiscales, por lo que decidió modificarlo al grado de derogarlo para el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

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

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

Incluso, las conclusiones anteriores no cambian a partir de del principio de progresividad a que se refieren los artículos 1

constitucional y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Con relación a ese principio, esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)[16].

---

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

Así, el principio de progresividad, en su variante de no regresividad al que se refieren las quejosas, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.

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

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

---

constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana".

Cabe mencionar que la referencia en el artículo 26[17] de la citada convención de normas económicas, no implica que –per se– todas las disposiciones que tengan un contenido económico –como es tratándose de los estímulos fiscales– deben ser susceptibles de una protección progresiva, conforme al principio de progresividad.

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

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

---

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

"…
99. Antes de proceder a analizar estos dos asuntos, la Corte estima pertinente realizar algunas consideraciones generales al respecto. En este sentido el Tribunal recuerda que el contenido del artículo 26 de la Convención fue objeto de un intenso debate en los trabajos preparatorios de ésta, nacido del interés de los Estados por consignar una 'mención directa' a los 'derechos' económicos, sociales y culturales; 'una disposición que establezca cierta obligatoriedad jurídica […] en su cumplimiento y aplicación'; así como 'los [respectivos] mecanismos [para su] promoción y protección', ya que el Anteproyecto de tratado elaborado por la Comisión Interamericana hacía referencia a aquellos en dos artículos que, de acuerdo con algunos Estados, sólo 'recog[ían] en un texto meramente declarativo, conclusiones establecidas en la Conferencia de Buenos Aires'. La revisión de dichos trabajos preparatorios de la Convención demuestra también que las principales observaciones sobre la base de las cuales ésta fue aprobada pusieron especial énfasis en 'dar a los derechos económicos, sociales y culturales la máxima protección compatible con las condiciones peculiares a la gran mayoría de los Estados Americanos'. Así, como parte del debate en los trabajos preparatorios, también se propuso 'hac[er] posible [la] ejecución [de dichos derechos] mediante la acción de los tribunales'.

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

Políticos').

101. En este sentido, la Corte considera pertinente recordar la interdependencia existente entre los derechos civiles y políticos y los económicos, sociales y culturales, ya que deben ser entendidos integralmente como derechos humanos, sin jerarquía entre sí y exigibles en todos los casos ante aquellas autoridades que resulten competentes para ello. Al respecto, resulta oportuno citar la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos que, en el caso Airey señaló que:

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

102. El Tribunal observa que el desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales y culturales ha sido materia de pronunciamiento por parte del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, en el sentido de que la plena efectividad de aquéllos 'no podrá lograrse en un breve período de tiempo' y que, en esa medida, 'requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo […] y las dificultades que implica

para cada país el asegurar [dicha] efectividad'. En el marco de dicha flexibilidad en cuanto a plazo y modalidades, el Estado tendrá esencialmente, aunque no exclusivamente, una obligación de hacer, es decir, de adoptar providencias y brindar los medios y elementos necesarios para responder a las exigencias de efectividad de los derechos involucrados, siempre en la medida de los recursos económicos y financieros de que disponga para el cumplimiento del respectivo compromiso internacional adquirido. Así, la implementación progresiva de dichas medidas podrá ser objeto de rendición de cuentas y, de ser el caso, el cumplimiento del respectivo compromiso adquirido por el Estado podrá ser exigido ante las instancias llamadas a resolver eventuales violaciones a los derechos humanos.

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

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

Sin embargo, la norma que nos ocupa, pese a que tiene un contenido económico –estímulos fiscales– ello no significa que estemos ante un derecho humano protegido; por el contrario, conforme al principio de generalidad que emana del artículo 31, fracción IV, constitucional, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir; además, que los beneficios fiscales –como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros– no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General.

En esa medida, ni la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni la Convención Americana sobre Derechos Humanos se reconoce un derecho humano a los estímulos fiscales, por lo que la referencia en el artículo 26 de la citada

Convención a normas económicas, no son cualquier disposición de contenido económico, sino que se trata de aquellas que se encuentren inmersas en un ámbito de derechos fundamentales.

Consecuentemente, son infundados los argumentos que en este apartado nos ocupan, toda vez que el estímulo fiscal de las SIBRAS fue válidamente restringido por el legislador, por lo que no se vulneran los principios que emanan de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, como es el de competitividad, previsto en el primero de los numerales mencionados.

III. Vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

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

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

A efecto de analizar el contenido del principio de proporcionalidad tributaria, es conveniente tener en cuenta la

jurisprudencia P./J. 109/99[18] del Tribunal Pleno, de rubro ***"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS",*** en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva.** Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003[19] de rubro: ***"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.***

---

[18] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: *"Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto".*

[19] Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: *"El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el*

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

En el caso, como antes se analizó, el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil trece establecía un beneficio para los accionistas de las sociedad inmobiliaria de bienes raíces (SIBRA), consistente en que

---

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

cuando éstos aportaban los bienes inmuebles, la ganancia que deriva de esa portación no se acumularía inmediatamente, sino establecía ciertos supuestos en que ello ocurriría.

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

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

Se advierte de lo anterior, que en el caso el momento en que se acumulan los ingresos (ganancia por la aportación del inmueble) con el que se realiza el pago del impuesto se encuentra íntimamente vinculados; es decir, no pueden desasociarse, pues cuando se actualice el momento en que debe acumularse el ingreso por la ganancia en la aportación del bien a la SIBRA, deberá efectuarse el pago del impuesto.

Por su parte, el artículo noveno transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil catorce, en su fracción XXXV, retomó el beneficio fiscal para los accionistas y precisó que acumularán la ganancia por esa aportación, cuando: **i)** el accionista enajene las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente; **ii)** la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente; y, **iii)** si al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis no se han dado los supuestos anteriores, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente.

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

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

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

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

Esto es, dado que existe una ganancia por la sola transmisión del bien inmueble, los contribuyentes tendrían que acumularlo de manera inmediata a sus ingresos para determinar el impuesto correspondiente del período; sin embargo, dado el beneficio fiscal establecido en la norma reclamada, los accionistas que tendrían que acumular su ingreso hasta que la enajenación de las acciones que les dieron, del inmueble por parte de la SIBRA, o bien, al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

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

En esa medida, tal como se expresa en la sentencia recurrida, la quejosa parte de una premisa inexacta al enderezar su concepto de violación para demostrar que la norma reclamada transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo hace descansar en que esa disposición exige que se acumulen las ganancias aun cuando no se hubieran

verificado los actos de transmisión definitivos de los bienes inmuebles que representan la ganancia por la enajenación, cuando contrario a esa afirmación, la obligación de acumular corresponde a la ganancia derivada de la aportación en sí misma, no con motivo del acto posterior de enajenación del bien inmueble o, en su caso, de las acciones otorgadas por la citada aportación.

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

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

Sin embargo, como antes se dijo, el beneficio fiscal concedido en esa norma era diferir el ingreso derivado de la aportación inmobiliaria (bajo cualquier esquema de aportación de bienes inmuebles), cuando ya se había generado la obligación de acumulación por la sola aportación, la que –como se dijo– se entiende una enajenación para efectos fiscales.

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

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

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo

infundado de los argumentos esgrimidos por las quejosas, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006[20] de esta Primera Sala de rubro: ***"REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE".***

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

RESUELVE:

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

---

[20] 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".*

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

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 amgp