



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

---

---

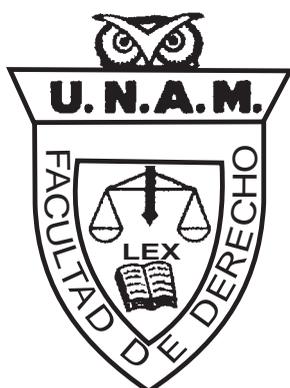
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 32  
FRACCIÓN XVII DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA”**

**T E S I S**

QUE PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
**LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:  
**CHRISTIAN BENJAMÍN HURTADO VILLANUEVA**



ASESORA:  
**LIC. BLANCA ALICIA MENDOZA VERA**

**MÉXICO, D.F.**

**2012**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A Dios: Por todas y cada una de las  
bendiciones que me da día con día.

A Renata, mi hija: Por ser lo más importante  
en mi vida y mi mayor inspiración.

A Delia y Benjamín, mis padres: por su cariño  
y ejemplo, sin ustedes esto  
no hubiera sido posible.

A Alma, mi hermana: Por ser mi amiga,  
mi compañera y mi confidente.

A Esperanza(†), mi abuela: Porque tu recuerdo me da  
fuerza y hace que tu presencia viva en mí.

## INDICE

INTRODUCCION.....	1
I. PRINCIPIOS JURIDICOS	
I.1 Principio de proporcionalidad.....	9
I.2 Principio de equidad.....	24
I.3 Principio de igualdad.....	27
I.4 Principio del destino público de las contribuciones.....	32
I.5 Fines extrafiscales.....	38
II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
II.1 Definición.....	45
II.2 Sujeto.....	47
II.3 Objeto.....	48
II.4 Base.....	51
II.5 Tasa.....	52
II.6 Mecánica para calcular el impuesto a cargo.....	52
III. DEDUCCIONES	
III.1 Concepto.....	55
III.2 Deducciones necesarias para la actividad del contribuyente.....	58
III.3 Concesiones otorgadas por el Estado.....	58
III.4 Procedencia de las deducciones.....	59
IV. PERDIDA POR ENAJENACION DE ACCIONES	
IV.1 Concepto.....	62

IV. 2 Mecánica establecida en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta para su deducción.....	65
IV.2.1 Violación al principio de proporcionalidad.....	66
IV.2.1.1 Limitación de la deducción a la obtención de utilidades por el mismo concepto.....	72
IV.2.1.2 Limitación de la deducción dentro de los diez años posteriores.....	75
IV.2.1.3 Jurisprudencia.....	77
IV.2.1.4 Subsistencia del vicio de constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.....	79
IV.2.1.5 Inaplicabilidad de los fines parafiscales que persiguen las limitaciones de la deducción de las enajenaciones obtenidas por ventas de acciones.....	80
IV.2.2 Violación al principio de equidad	
IV.2.2.1 Inobservancia al principio de equidad.....	96
IV.2.2.2 Desigualdad de los contribuyentes que obtienen pérdidas por concepto de enajenación de acciones respecto de los que obtienen pérdidas por enajenación de otros bienes.....	97
IV.2.2.3 Desigualdad entre contribuyentes que tienen una pérdida en venta de acciones y que obtienen ingresos por enajenaciones de acciones respecto de los que obtienen ingresos por cualquier otro concepto.....	99
IV.2.2.4 Inexistencia de la justificación del trato inequitativo.....	105
IV.2.3 Violación al principio de igualdad	
IV.2.3.2 Transgresión a l principio de igualdad.....	111
CONCLUSIONES.....	115

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 32, FRACCION XVII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

## INTRODUCCION

En esta tesis analizo la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual regula la mecánica establecida para efecto de llevar a cabo la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes derivado de haber llevado a cabo una venta de acciones.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción XVII permite la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes con motivo de haber llevado a cabo una enajenación de acciones bajo las siguientes limitantes:

- Las pérdidas por enajenación de acciones obtenidas por los contribuyentes únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias obtenidas por el mismo concepto.
- Las pérdidas obtenidas por los contribuyentes derivado de haber llevado a cabo una venta de acciones solamente se podrá deducir en el ejercicio fiscal en que esta es generada o en los diez ejercicios posteriores.

La importancia del tema ha sido tal que durante más de una década la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha venido ocupando de estudiar la constitucionalidad de las disposiciones legales de la Ley del Impuesto sobre la Renta en las cuales se establece la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones llevada a cabo por personas morales, así como las limitantes establecidas para efecto de llevar a cabo tal deducción.

Lo anterior, pues por una parte el legislador ha venido modificando las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los cuales se encuentra contemplada la deducción de la pérdida obtenida por enajenación de acciones y, por otra parte, los contribuyentes han acudido al juicio de amparo para efecto de impugnar la inconstitucionalidad de dichas disposiciones legales.

En efecto, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta se han venido modificando con el transcurso del tiempo para efecto de regular la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones, pues hasta el ejercicio fiscal 2001 la deducción en comento se encontraba contemplada en el artículo 25, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual disponía que dichas pérdidas se deducirían dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las reglas de carácter general que emite.

Aunado a lo anterior, cabe mencionar que el numeral 25, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001 sólo dejaba deducir la pérdida obtenida por los contribuyentes por los montos obtenidos por el mismo concepto y en el ejercicio fiscal en que la misma fue generada o en los 5 ejercicios fiscales posteriores.

Al respecto, los contribuyentes impugnaron la constitucionalidad del artículo 25, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante diversos juicios de amparo, los cuales fueron resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación concediendo a los contribuyentes el amparo y protección de la Justicia Federal al considerar que la disposición impugnada resultaba violatoria de principios constitucionales.

Derivado de lo anterior, fueron emitidas diversas jurisprudencias por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las cuales se señalaba que el

artículo 25, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta violaba el principio de equidad al impedir la deducción de pérdidas originadas por la enajenación de acciones y otros títulos valor cuando resulten superiores a las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio fiscal o en los cinco siguientes, tanto a las empresas controladoras o controladas con autorización para consolidar su resultado fiscal, cuyo objeto social es invertir en el capital de otras sociedades, como a las personas morales que se encuentran en situaciones diferentes, toda vez que aquellos contribuyentes que de acuerdo con su objeto social, desarrollan actos de comercio o actividades empresariales habitualmente, con lo cual las acciones con las que realiza sus operaciones se convierten en mercancías, a diferencia de las empresas que no tributan bajo el régimen de consolidación, las cuales, al hacer transacciones con acciones, obtienen ingresos extraordinarios no habituales, lo que implica que se dé un trato igual a contribuyentes en situaciones distintas.

Asimismo, se emitieron jurisprudencias señalando que el artículo 25, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultaba violatorio del principio de proporcionalidad pues al limitar la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones se obligaba al contribuyente a cubrir el impuesto en función a una capacidad económica diversa a la verdadera.

Asimismo, fueron emitidas jurisprudencias señalando que el artículo 25, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultaba violatorio del principio de legalidad al delegar en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de establecer los supuestos en los cuales se podía llevar a cabo la deducción de las pérdidas fiscales obtenidas por enajenación de acciones, lo cual es un elemento esencial de la base gravable del impuesto sobre la renta, el cual únicamente puede ser fijado por un acto formal y materialmente legislativo.

Así, a partir del ejercicio fiscal de 2002 y hasta el ejercicio fiscal de 2008, la regulación de la deducción de la pérdida obtenida por los contribuyentes por concepto de venta de acciones fue modificada, pues ahora se encontraba contemplada en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el cual se eliminó dejar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de establecer los supuestos en los cuales se podía llevar a cabo la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes derivado de haber llevado a cabo un pérdida por enajenación de acciones.

No obstante lo anterior, el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2008 seguía limitando la deducción en comento a los montos que se obtuvieran por los mismo ingresos y a llevarse a cabo en el mismo ejercicio fiscal o en los cinco ejercicios fiscales posteriores.

Al respecto, los contribuyentes impugnaron la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2008 mediante la interposición del juicio de amparo.

Derivado de lo anterior, los juicios de amparo interpuestos por los contribuyentes fueron resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual resolvió concederles el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2008 contravenía principios constitucionales.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió jurisprudencias en las que señaló que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta

es violatorio del principio de proporcionalidad pues el hecho de limitar la deducción de la pérdida obtenida por la enajenación de acciones al monto obtenido por el mismo concepto no permite que se grave a los contribuyentes atendiendo a su verdadera capacidad contributiva.

Al respecto, a partir del ejercicio fiscal de 2009 fue reformada de nueva cuenta la disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante la cual se regula la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones, en la cual subsiste la limitante que permite deducir la pérdida únicamente por los montos obtenidos por el mismo concepto; sin embargo, la limitante de llevar a cabo la deducción de la pérdida en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes fue modificada para efecto de que la misma pueda ser llevada a cabo en el mismo ejercicio o en los diez superiores.

No obstante lo anterior, considero que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional pues en este sigue subsistiendo el vicio de inconstitucionalidad señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis respecto de las cuales se pronunció en relación con dicha disposición vigente hasta 2008, pues el artículo sigue siendo violatorio del principio de proporcionalidad pues no se está atendiendo a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Al respecto, es importante mencionar que los contribuyentes han acudido al juicio de amparo a impugnar el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, el cual se encuentra pendiente de ser resuelto por el pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En relación con lo anterior, las autoridades fiscales durante la tramitación del juicio de amparo en sus oficios mediante los cuales formularon sus alegatos hicieron valer argumentos tendientes a acreditar que el artículo 32, fracción

XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente resulta constitucional señalando que las limitantes establecidas en dicha disposición tienen como finalidad evitar que los contribuyentes lleven a cabo la simulación de este tipo de operaciones para que obtengan un beneficios fiscal indebido.

En efecto, las autoridades fiscales han defendido la constitucionalidad de las limitantes establecidas en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta señalando que tienen la finalidad de evitar la simulación por parte de los contribuyentes de dicha pérdida con la finalidad de obtener beneficios fiscales, argumento que fue usado por el poder legislativo en 1967 al momento de legislar respecto de la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes derivado de haber llevado a cabo una enajenación de acciones.

En relación con lo anterior, considero que resulta anacrónica la justificación que pretenden dar las autoridades a las limitantes establecidas en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta pues las condiciones económicas de nuestro país en 1967 y las actuales son muy diferentes y, por lo tanto, la justificación en comento no resulta aplicable actualmente.

En efecto, considero que resulta verdaderamente inoperante el argumento hecho valer por las autoridades para efecto de justificar la constitucionalidad de las limitantes establecidas en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe conceder de nueva cuenta a los contribuyentes el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de dicha disposición legal.

Lo anterior, pues en caso de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación considere procedentes los argumentos hechos valer por las autoridades fiscales y no conceda el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta se estaría

causando un grave perjuicio a los contribuyentes pues se les gravaría de una manera injusta ya que no se atendería a su capacidad contributiva al momento de llevar a cabo la determinación de su impuesto a cargo.

Por lo antes mencionado, mediante el presente trabajo se demostrará porque el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad e igualdad.

En el primer capítulo de la tesis explicaré en que consisten los principios de proporcionalidad, equidad, igualdad y del destino público de las contribuciones, ya que es de suma importancia saber de manera clara en que consiste cada uno de ellos para saber en que magnitud el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de dichos principios.

En el segundo capítulo de la tesis explicaré las generalidades del impuesto sobre la renta y de sus elementos, para tener presente de manera clara en que consiste este tributo y la mecánica para calcularlo, para de esta manera ver la importancia e impacto que tienen las deducciones en el cálculo del tributo en comento.

En el tercer capítulo entraré al estudio de las deducciones para efecto de conocer la naturaleza e importancia de las mismas y demostrar la forma en que inciden en la determinación del cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes, asimismo haré la distinción entre las deducciones que son necesarias para los contribuyentes y las que son concesiones graciosas otorgadas por el legislador a los contribuyentes.

En el cuarto capítulo del presente curso definiré lo que debe entenderse por pérdida por enajenación de acciones, así como la mecánica establecida en el

artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta para efecto de deducirla.

Asimismo, en dicho capítulo expondré los motivos por los cuales el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de proporcionalidad, entraré al estudio de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la cual se declaró inconstitucional el artículo 332, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2008 y, los motivos por los cuales los vicios de constitucionalidad de dicho artículo aún siguen subsistiendo en la disposición actual.

Aunado a lo anterior, expondré los motivos por los cuales los fines parafiscales que persiguen las limitaciones establecidas para efecto de llevar a cabo la deducción de las pérdidas obtenidas por venta de acciones resultan inoperantes e inaplicables.

De igual manera, en el capítulo cuarto expondré los motivos por los cuales el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de equidad, ejemplificaré las condiciones de desigualdad en que dicho artículo coloca a los contribuyentes que sufren una pérdida por enajenación de acciones frente a otros contribuyentes que obtienen una pérdida por otro concepto y frente a otros que de igual manera sufren dicha pérdida.

Finalmente, expondré los motivos por los cuales el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de equidad.

## I. PRINCIPIOS JURIDICOS

### I.1 Principio de proporcionalidad

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran contenidos los principios de justicia tributaria. Uno de dichos principios fiscales es el de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad tributaria constituye protección para los contribuyentes y de igual forma, impone al legislador un límite en el establecimiento de contribuciones. Para los contribuyentes, el principio en comento consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

El Magistrado Narciso Sánchez, en su obra “Derecho Fiscal Mexicano”<sup>1</sup>, realiza una definición muy apropiada de lo que es el principio de proporcionalidad, estableciendo lo siguiente:

“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”

(Énfasis añadido.)

De la transcripción antes realizada de la obra del doctrinario Narciso Sánchez, se desprende que la proporcionalidad tributaria consiste en que cada gobernado contribuya atendiendo a su riqueza, a sus ingresos y a sus posibilidades económicas y que dicha contribución no empobrezca al

---

<sup>1</sup> Sánchez Gómez, Narciso “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, México, 2003.

contribuyente, asimismo que aquellos que carecen de bienes o recursos se encuentren exentos de dicha obligación.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia textualmente lo siguiente:

**“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.” (Énfasis añadido.)

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, pág. 57.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado. Volúmenes 199-204, pág. 57.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Volúmenes 199-204, pág. 57.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, pág. 57.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos de Silva Nava.”<sup>2</sup>

(Enfasis añadido)

A fin de analizar la proporcionalidad de una contribución es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente relacionada con el objeto del impuesto, tal como lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos**

---

<sup>2</sup> [J]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; 199-204 Primera Parte; Pág. 144.

públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.”<sup>3</sup>

(Enfasis añadido)

Es decir, el principio de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se

---

<sup>3</sup> Tesis P. XXXV/2010; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Agosto de 2010; Pág. 243.

tribute justamente atendiendo a la capacidad del contribuyente para ello.

Ahora bien, del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se desprende que existen 4 tipos de contribuciones:

- Los impuestos.
- Las aportaciones de seguridad social.
- Las contribuciones de mejoras.
- Los derechos.

Al respecto, es importante señalar que el principio de proporcionalidad tributaria no es igual para todas las contribuciones, pues dicho principio varía atendiendo a la naturaleza.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que versa de la siguiente manera:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.**

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de

2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 2/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.<sup>4</sup>

(Enfasis añadido)

De la transcripción antes realizada, se desprende que la capacidad contributiva no se mide de la misma manera en cada una de las contribuciones que establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, por lo que para determinar si alguna de éstas cumple con el principio de proporcionalidad es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo con la finalidad de conocer sus formas de manifestación y modificación a la capacidad contributiva.

Por lo antes mencionado, es sumamente importante señalar que en el caso del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos encontramos en presencia de un impuesto directo.

Ahora bien, en el caso de los impuestos directos, como lo es el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Es decir, la proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley conceda a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, las erogaciones (deducciones) que éste tuvo que efectuar para la generación de sus ingresos.

---

<sup>4</sup> Tesis P./J. 2/2009; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, Abril de 2009; Pág. 1129.

Por lo anterior, la violación a la proporcionalidad en impuestos directos se actualiza cuando la ley desconoce las erogaciones requeridas para la generación de los ingresos objeto del impuesto. Luego entonces, resulta imperativo que la ley considere a las erogaciones efectuadas para la generación de su utilidad que posteriormente estarán relacionadas con las actividades objeto del impuesto.

En términos generales, los gastos que no son reconocidos como deducibles por la ley generan una violación al principio de proporcionalidad tributaria, ya que constituyen detrimentos patrimoniales necesarios para el funcionamiento de los fines de los contribuyentes y la obtención de los ingresos que constituirán la base gravable del impuesto.

Esto es, toda disposición que se traduzca en un desconocimiento de los gastos y erogaciones en que requiere incurrir el contribuyente para la generación de los ingresos que son materia del gravamen, se traducirá en violatoria al principio de proporcionalidad tributaria, pues implicará que el sujeto pasivo quede obligado al pago del gravamen sobre una base que no representa su auténtica capacidad contributiva.

En consecuencia, para que un impuesto sea proporcional, éste debe atender a la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente. De igual forma, y de forma más trascendente para el caso que nos ocupa, si las leyes desconocen las erogaciones que los contribuyentes efectuaron para el funcionamiento de sus objetos sociales, o para la generación de sus utilidades, no se respeta el principio de proporcionalidad.

En virtud de lo anterior, es válido concluir que un impuesto que grave el ingreso de los particulares será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en cada

ejercicio.

Es decir, en los impuestos directos, como lo es el impuesto sobre la renta, únicamente debe gravarse la utilidad obtenida, esto es, la cantidad que modifica positivamente el patrimonio del sujeto, lo cual se logra en términos generales permitiendo la deducción de las erogaciones necesarias para generar ingresos para el contribuyente, es decir, de aquellas que sean necesarias para cumplir su objeto social, dentro de las cuales se encuentran las pérdidas obtenidas en la operación.

En los criterios más recientes que se han dictado sobre el alcance a la garantía de proporcionalidad tributaria, destacan los siguientes:

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

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

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.”<sup>5</sup>

(Énfasis añadido)

Siguiendo con el criterio de nuestro Máximo Tribunal, las erogaciones necesarias para la generación de ingresos del contribuyente deben ser reconocidas por la ley; adicionalmente, aquellas erogaciones que no sean indispensables para la generación de ingresos, no tienen que ser reconocidas como deducciones por el legislador.

Sobre las mismas bases, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las erogaciones o desembolsos íntimamente relacionados con la generación de ingresos deben de ser reconocidos por la ley, de lo contrario se estará violando el principio de proporcionalidad tributaria.

Dichos criterios judiciales establecen literalmente lo siguiente:

**“DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención

---

<sup>5</sup> Tesis 1a./J. 103/2009; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXX, Diciembre de 2009; Pág. 108.

a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” (Énfasis añadido.)

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.<sup>6</sup>

**“RENTA. LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO NO PUEDE CONSIDERARSE COMO UN BENEFICIO OPTATIVO OTORGADO POR EL LEGISLADOR.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que desde una óptica constitucional, deben considerarse deducibles en el impuesto sobre la renta, los desembolsos que se encuentren íntima o causalmente relacionados con la intención de producir ingresos, así como aquellos que resulten comunes en la industria o que parecen lógicamente diseñados para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Ahora bien, una de las referidas deducciones es la establecida por la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa al "costo de lo vendido" de los bienes que se produzcan o comercialicen pues, en efecto, se trata de insumos necesarios e indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa. Consecuentemente, no es correcto afirmar que la deducción del costo de ventas es un beneficio optativo otorgado por el legislador, al sostener que la afectación a la esfera jurídica del contribuyente se daría únicamente en caso de que éste decidiera tomar la deducción correspondiente, habida cuenta que, bajo este enfoque, cualquier limitación o modalidad -aun aquellas que hicieran nugatorio el derecho a deducir el concepto de que se trate, tendrían cabida en el sistema del impuesto sobre la renta, sin que ello transgrediera la garantía de proporcionalidad tributaria, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente, con lo cual se privaría al citado principio de toda eficacia tutelar.” (Énfasis añadido.)

Amparo en revisión 1205/2005. Casa Cuervo, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1213/2005. Becele, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Tesis 1a. XXVIII/2007; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Febrero de 2007; Pág. 638.

<sup>7</sup> Tesis 1a. CLVII/2007; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Septiembre de 2007; Pág. 403.

**“RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).** El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado. Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de

proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.” (Énfasis añadido.)

Tesis de jurisprudencia 124/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

<sup>8</sup>

**“RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, AL LIMITAR LA DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 2003).** El citado artículo prescribe que podrá deducirse la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sólo en la parte que resulte de restar a las sumas erogadas el monto de las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto sobre la renta, limitando la deducción en un cuarenta por ciento de dicho cálculo, en lo que concierne al ejercicio fiscal de 2004. Ahora bien, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a./J. 47/2005, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”, estableció que la prohibición de deducir la participación de los trabajadores en las utilidades obliga a determinar una utilidad que realmente no reporta la empresa en su operación, en el entendido de que los pagos que realiza por dicho concepto, al igual que los salarios, constituyen una erogación obligatoria que impacta negativamente su utilidad bruta, afectando así su capacidad contributiva. En congruencia con lo anterior, se concluye que la fracción XIV del artículo segundo transitorio del Decreto por el que se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que establece un límite - aunque sea de manera parcial y relativa- que no permite reflejar la auténtica capacidad contributiva del causante.” (Énfasis añadido.)

Tesis de jurisprudencia 26/2006. Aprobada por la Primera Sala de este

---

<sup>8</sup> Tesis 1a./J. 124/2007; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Septiembre de 2007; Pág. 299.

Alto Tribunal, en sesión de veintinueve de marzo de dos mil seis.”<sup>9</sup>

(Énfasis añadido)

De los recientes criterios judiciales dictados por nuestro Máximo Tribunal, incluyendo dos jurisprudencias por reiteración, podemos concluir que las erogaciones necesarias para la generación de ingresos y aquellas realizadas para cumplir con su objeto social deben ser reconocidas por la ley en aras de respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, cabe señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las erogaciones serán deducibles en la medida en que resulten necesarias frente a la generación de ingresos; sin embargo, lo anterior no implica que únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, toda vez que los contribuyentes pueden realizar diversas actividades para la generación de ingresos y las erogaciones en que incurren para generar éstos deberán de ser deducibles, tal y como se señala en el criterio que se transcribe a continuación.

**“RENDA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE.** Es lógico y deseable que las erogaciones deducibles se justifiquen en la medida en que resulten necesarias frente a la generación del ingreso del contribuyente, como lo sostuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."; sin embargo, el postulado que indica que la erogación respectiva debe vincularse necesariamente con la generación del ingreso no implica que de las erogaciones efectuadas para generar ingresos, únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, considerando que sólo éstas tienen el carácter de

---

<sup>9</sup> Tesis 1a./J. 26/2006; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Mayo de 2006; Pág. 211.

"estrictamente indispensables". En efecto, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de "la actividad del contribuyente", ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad. Ello es así, pues aunque no es dable sostener que la realización de una actividad no preponderante siempre se realiza para posibilitar las actividades que principalmente realiza el causante, tampoco puede afirmarse que aquélla sea un simple pasatiempo o que no tiene relevancia para quien la realiza, cuando se trata de una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el quejoso en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos. De aceptarse lo contrario, el contribuyente quedaría expuesto a la incertidumbre de no conocer bajo qué criterio se decidiría cuál es su actividad preponderante. Además, al limitar la posibilidad de deducir costos o gastos que no corresponden a lo que se identificaría como la actividad preponderante del contribuyente, se coartaría la posibilidad de diversificar, pues para las deducciones que correspondería al rubro no preponderante tendría que constituirse una nueva persona moral o, en su caso, liquidar la empresa activa, lo cual no debería tener cabida en tiempos de turbulencia económica o de poco crecimiento." (Énfasis añadido)

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Nota: La tesis 1a. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 638.<sup>10</sup>

(Énfasis añadido)

Una vez anotado lo anterior, es menester destacar que la proporcionalidad tributaria también conlleva un análisis conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto.

La anterior circunstancia es claramente reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por reiteración que se inserta a

---

<sup>10</sup> Tesis 1a. XLVI/2009; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, Abril de 2009; Pág. 589.

continuación:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.” (Énfasis añadido.)

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de

García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.”<sup>11</sup>

(Énfasis añadido)

Conforme a lo expuesto, tenemos que el legislador debe reconocer el efecto negativo que sufren los contribuyentes al realizar las erogaciones necesarias para la generación de ingresos.

Así, la norma que no reconozca las erogaciones realizadas por los contribuyentes que están encaminadas a la obtención de un ingreso y de aquellas efectuadas a fin de dar cumplimiento a su objeto social, resultarán desproporcionales.

Derivado de lo antes mencionado, tenemos que en observancia a lo dispuesto por el principio de proporcionalidad tributaria, el legislador debe reconocer el efecto negativo que sufren los contribuyentes al realizar las erogaciones necesarias para la generación de ingresos.

Por lo anterior, la norma que no reconozca las erogaciones realizadas por los contribuyentes que están encaminadas a la obtención de un ingreso y de aquellas efectuadas a fin de dar cumplimiento a su objeto social resultarán desproporcionales.

## I.2 Principio de equidad

La doctrina y la legislación son acordes en señalar que la equidad tributaria se

---

<sup>11</sup> Tesis P./J. 10/2003; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XVII, Mayo de 2003; Pág. 144.

traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa.

Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos en la Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>12</sup>, correspondiente al mes de marzo de 1970.

Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra "Derecho Fiscal"<sup>13</sup>, señala que una ley es general y equitativa "cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece."

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado los siguientes precedentes:

**"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual."<sup>14</sup>

"La equidad, totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos

---

<sup>12</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "Revista de Investigación Fiscal", Marzo, 1970, pg. 78.

<sup>13</sup> Rioja Vizcaíno, Adolfo "Derecho Fiscal" Editorial Themis, 1a. Edición 1982, pg. 81.

<sup>14</sup> Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322.

pues, por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos.”<sup>15</sup>

(Énfasis añadido)

Esto es, la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad. Así lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

**“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

---

<sup>15</sup> Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1984, Pág. 325.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.<sup>16</sup>

(Énfasis añadido)

Por lo antes mencionado, podemos concluir que para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley.

### I.3 Principio de igualdad

El artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a la letra dispone lo siguiente:

**“Artículo 1.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea

---

<sup>16</sup> Tesis P./J. 24/2000; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XI, Marzo de 2000; Pág. 35.

parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

[...]

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

Del numeral antes transcrito, se desprende el principio de igualdad ante la ley, consiste en que a nadie se le puede excluir de los diversos supuestos que son regulados por las leyes.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española para efecto de definir la palabra igualdad señala las siguientes acepciones:

I. “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”

II. “correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo”.

III. Ante la ley: “principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.”

Por su parte, de manera elocuente y por demás clara, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México<sup>17</sup>, señala lo siguiente:

---

<sup>17</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México “Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas”, México 1992, pp. 1610 y 1611.

“La igualdad, por otro lado, es considerada elemento fundamental de la justicia. En efecto, la justicia únicamente puede existir entre personas que son tratadas de la misma manera en las mismas circunstancias y cuyas relaciones, en tales circunstancias, son gobernadas por reglas fijas. Este tipo de problemas, como veremos, se encuentran más vinculados con el funcionamiento del orden jurídico.

El requerimiento igualdad no significa: “lo mismo para todos”. El requerimiento igualitario de la justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados igual y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias relevantes. Los corolarios de la igualdad son la imparcialidad y la existencia de reglas fijas. La justicia requiere imparcialidad en el sentido de que la discriminación o el favor en el trato de individuos es hecho sólo en virtud de circunstancias relevantes. Si un padre favorece a un hijo por encima del otro, sin fundamentos relevantes para tal discriminación, el trato es desigual y, por tanto, injusto. Si un hombre, por el contrario, en cuestiones de hospitalidad, favorece a sus amigos por encima de los desconocidos, su conducta es injusta toda vez que no está realizando una función en que se requiere que sea imparcial (Stein). La igualdad requiere de reglas fijas porque su modificación, durante el proceso de valoración de las circunstancias, altera, precisamente, las circunstancias en perjuicio o en beneficio de alguien. Esto es lo que conviene a las reglas fijas y a la imparcialidad en elementos indispensables para entender los problemas de la igualdad jurídica.”

(Énfasis añadido)

En el mismo tenor, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la igualdad ha emitido la siguiente jurisprudencia:

**“IGUALDAD. LIMITES A ESTE PRINCIPIO.** La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y

otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 1174/99. Embarcadero Ixtapa, SA. de C.V. 17 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 392/2001. Seguros Inbursa, S.A. Grupo Financiero Inbursa. 21 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Karla Licea Orozco.

Amparo directo en revisión 1256/2002. Hotel Hacienda San José del Puente, SA. de C.V. y otros. 22 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino y. Castro y Castro. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Heriberto Pérez Reyes.

Amparo directo en revisión 913/2003. Edgar Humberto Marín Montes de Oca. 17 de septiembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 797/2003. Banca Quadrum, S.A. Institución de Banca Múltiple. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 81/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.<sup>18,</sup>

(Énfasis añadido)

Ahora bien, el Doctor Miguel Carbonell en su libro “Los derechos

---

<sup>18</sup> Tesis 1a./J. 81/2004; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XX, Octubre de 2004; Pág. 99.

fundamentales en México”<sup>19</sup> hace una reflexión que resulta aplicable a la presente tesis, la cual versa de la siguiente manera:

“La teoría jurídica contemporánea y la práctica de algunos tribunales constitucionales han estudiado el principio de igualdad a partir de dos subconceptos del mismo el principio de igualdad en la aplicación de la ley y el principio de igualdad ante la ley.

El primero consiste en el mandato de trato igual referido a las autoridades encargadas de aplicar la ley, es decir, este mandato se dirige de manera fundamental a los poderes ejecutivo y Judicial. Por su parte, el principio de igualdad ante la ley es un mandato dirigido al legislador para que no establezca en los textos legales diferencias no razonables o no justificadas para personas que se encuentran en la misma situación, o para que no regule de la misma manera y de forma injustificada a personas que se encuentran en circunstancias desiguales”

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que la igualdad consagrada en diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.

En la obra denominada “Las Garantías de Igualdad”, la cual, pertenece a la colección Garantías Individuales, publicada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la igualdad jurídica se ha definido de la siguiente forma:

“...es la posibilidad de que gozan las personas que se encuentran colocadas en un supuesto legal determinado de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, es decir, de ser tratadas de la misma manera”

En relación con lo anterior, el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, en su obra “Las

---

<sup>19</sup> Carbonell Sánchez, Miguel “Los derechos fundamentales en México” México, Porrúa, 2003, pp.173 y 174.

Garantías Individuales”<sup>20</sup>, señala lo siguiente:

“Jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, en *número indeterminado*, que se encuentren en una *determinada situación*, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado. En otras palabras, la igualdad, desde un punto de vista jurídico, se manifiesta en la posibilidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran los derechos y contraigan las obligaciones derivados de una cierta y determinada situación en que se encuentran.

[...]

Este precepto (el artículo 1 constitucional) consagra una garantía individual específica de igualdad, puesto que considera posibilitados y capaces a *todos los hombres*, sin excepción, de ser titulares de los derechos públicos instituidos por nuestra Ley Fundamental.

[...]

Por otra parte, la titularidad de las garantías individuales se entiende extensiva jurídica, legal y jurisprudencial, a las personas morales de orden privado, y, en casos determinados a las oficiales...”

(Énfasis añadido)

Por todo lo antes mencionado, es procedente concluir que para que una ley respete el principio de igualdad consagrada en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquéllas que los son jurídicamente.

#### I.4 Principio del destino público de las contribuciones

El principio del destino público de las contribuciones consiste en que todos los recursos que se recauden por la administración pública deben ser destinados al

---

<sup>20</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio “Las garantías individuales” Porrúa, México, 1995, pp. 251 y 261.

gasto público.

Para tal efecto, es importante mencionar que se entienden por destinados al gasto público todos aquellos recursos que se utilicen para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, es decir, que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo comunitario, social y público que contempla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que versa de la siguiente manera:

**“GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.**

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el

número 15/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.<sup>21</sup>

En relación con lo anterior, es importante señalar que no es necesario que las leyes tributarias establezcan que la recaudación obtenida se destinará al gasto público, pues tal lineamiento puede encontrarse contemplado en otra Ley, como puede ser la Ley de Ingresos de la Federación.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que versa de la siguiente manera:

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. ESTA DESTINADO AL GASTO PUBLICO, POR LO QUE NO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** La Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, no viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues aunque no establece que los ingresos recaudados por concepto de ese gravamen se destinarán a sufragar el gasto público, a esa conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 1o., fracción I, inciso 1, y 10, de la Ley de Ingresos de la Federación, en relación con el 2o. y siguientes del Presupuesto de Egresos de la Federación, ambos para el ejercicio de mil novecientos ochenta y nueve. De las mencionadas disposiciones se deduce que dichos recursos se concentrarán en la Tesorería de la Federación, junto con los demás ingresos incluidos en el catálogo de mérito, para realizar las acciones, planes y programas de las dependencias y entidades consideradas en el segundo de los ordenamientos citados, cuyas erogaciones integran el gasto público federal. A esa misma conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 74, fracción IV y 126 constitucionales, en el sentido de que las contribuciones se decretan para cubrir el presupuesto de egresos y que no puede realizarse pago alguno a cargo del erario federal que no esté previsto en aquél o en ley posterior.

Amparo en revisión 268/90. Compañía Hulera Omega, S.A. de C.V. 12 de junio de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió en la materia de la revisión revocar la sentencia y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester,

---

<sup>21</sup> Tesis P./J. 15/2009; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, Abril de 2009; Pág. 1116.

Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o., 6o. y 8o., y tercero y cuarto transitorios de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la ley reclamada, de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; y Rodríguez Roldán manifestó su inconformidad con las consideraciones del proyecto. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1241/90. Remín, S.A. de C.V. 12 de junio de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió en la materia de la revisión revocar la sentencia y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o., 6o. y 8o., y tercero y cuarto transitorios de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la ley reclamada, de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; y Rodríguez Roldán manifestó su inconformidad con las consideraciones del proyecto. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 4290/90. Administradores Generales Asociados, S.A. 12 de junio de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió en la materia de la revisión revocar la sentencia y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o., 6o. y 8o., y tercero y cuarto transitorios de la Ley del Impuesto al Activo de las

Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la ley reclamada, de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; y Rodríguez Roldán manifestó su inconformidad con las consideraciones del proyecto. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 2592/90. Corporación Galgo, S.A. de C.V. 21 de agosto de 1991. Puesto a votación el proyecto, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o., 6o., y tercero transitorio de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de dieciséis votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley reclamada, de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez, y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular del amparo en revisión 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y de Silva Nava, Adato Green y Presidente Schmill Ordóñez manifestaron su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 4766/90. Llantas y Vulcanización, S.A. 21 de agosto de 1991. Puesto a votación el proyecto, se aprobó por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez; Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto

particular del amparo en revisión 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; de Silva Nava, Adato Green y Presidente Schmill Ordóñez manifestaron su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Tesis de jurisprudencia **48/91** aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el martes quince de octubre de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón e Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez. México, D. F., a 18 de octubre de 1991.”<sup>22</sup>

Asimismo, cabe mencionar que no resulta violatorio del principio del destino público de las contribuciones el hecho de que los recursos recaudados por determinada contribución se destinen a cubrir un gasto en especial, siempre y cuando ésta sea en beneficio de la colectividad.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, lo señalado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que versa de la siguiente manera:

**“IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV.** El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la

---

<sup>22</sup> Tesis P.J. 48/91; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; VIII, Noviembre de 1991; Pág. 16.

colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Séptima                      Época,                      Primera                      Parte:

Volumen 16, página 29. Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

Volumen 19, página 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S.A. de C.V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 50, página 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S.A. de C.V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 70, página 23. Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

Volúmenes 91-96, página 91. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 26, tesis P./J. 106/99, de rubro "CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL."<sup>23</sup>

Por lo antes mencionado, podemos concluir que el principio del destino público de las contribuciones consiste en que los recursos obtenidos por la recaudación sean destinados a satisfacer necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales.

### I.5 Fines extrafiscales

Las contribuciones fueron impuestas por el legislador a los gobernados con la finalidad de obtener recursos que serán destinados al gasto público para efecto

<sup>23</sup> 7a. Época; Pleno; S.J.F.; 181-186 Primera Parte; Pág. 244.

de satisfacer las necesidades del estado.

Es decir, el fin fiscal de las contribuciones es la recaudación; sin embargo, algunas contribuciones tienen un fin diverso a la recaudación, es decir, un fin extrafiscal.

El fin extrafiscal de las contribuciones es un instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado tiene interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, siempre y cuando se observen los principios rectores tributarios.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, lo antes mencionado la tesis emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual versa de la siguiente manera:

**“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Amparo en revisión 548/58. Glendon E. Robertson. 7 de marzo de 1974. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Rebolledo, Jiménez Castro, Rocha Cordero, Martínez Ulloa, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Saracho Alvarez, del Río, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guerrero López, lo resolvió el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia. Ausentes: Manuel Rivera Silva, Ezequiel Burguete Ferrera, Abel Huitrón, Rafael Rojina Villegas y Ernesto Aguilar Alvarez. Ponente: Alberto Jiménez Castro. Secretaria: Luz María Perdomo Juvera.

Amparo en revisión 8788/83. Juan Antonio Dorado González y otra. 18 de agosto 1988. Unanimidad de diecisiete votos de los señores Ministros: López Contreras, Cuevas Mantecón, Alba Leyva, Castañón

León, Fernández Doblado, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: de Silva Nava, Azuela Güitrón, Pavón Vasconcelos y Díaz Infante. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Pablo V. Monroy Gómez.

Octava Epoca, Tomo II, Primera Parte-1, pág. 19.

Amparo en revisión 3647/89. Auto Refaccionaria La Petrolera, S.A. de C.V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 9o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89, y el propio ministro Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Castañón León. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo en revisión 94/90. Monsan Construcciones, S.A. de C.V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores Ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo

9o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89, y el propio ministro Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Castañón León. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial del Sureste, S. A. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia, en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores Ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 9o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89, y el propio Ministro Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Castañón León. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 31 de mayo de 1991.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Tesis P.J. 18/91; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; VII, Junio de 1991; Pág. 52.

Asimismo, sirve de apoyo a lo antes expuesto, lo señalado por la jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual versa de la siguiente manera:

**“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.** En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Amparo en revisión 814/2010. Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras. 1o. de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 133/2011. Elfus de México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 135/2011. Ibídem Consultores de Negocios, S.A.

de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 181/2011. Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 180/2011. MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V. 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.<sup>25</sup>

Para efecto de ejemplificar el fin extrafiscal de una contribución, sirve de apoyo a lo antes mencionado, la jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual es del tenor literal siguiente:

**“RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).** Del citado precepto se advierte que la limitación en la deducción de la parte de los intereses provenientes del endeudamiento excesivo de las empresas (3 a 1 el capital contable) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, obedece a un fin extrafiscal como es el control financiero de las empresas al reubicar utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra en jurisdicciones fuera de México, es decir, la mencionada limitación tiene como finalidad desalentar la práctica elusiva que reduce la recaudación tributaria, objetivo fundamentado en los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, José Alberto Tamayo Valenzuela y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño

---

<sup>25</sup> Tesis 1a./J. 107/2011; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Septiembre de 2011; Pág. 506.

Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Jorge Luis Revilla de la Torre y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otra. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 802/2006. GE Capital CEF México, S. de R.L. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rosalía Argumosa López, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Heriberto Pérez Reyes y Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 76/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil siete.<sup>26</sup>

De la transcripción antes realizada, se desprende que el fin extrafiscal de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es evitar la elusión fiscal, mediante la limitación de la deducción de los intereses.

Por lo antes mencionado, podemos concluir que hay algunas contribuciones que tienen un fin extrafiscal que persigue algún objetivo pretendido por el estado y que es acorde a los principios tributarios.

---

<sup>26</sup> Tesis 1a./J. 76/2007; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 728.

## II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### II.1 Definición

Para efecto de estar en posibilidad de proporcionar una definición de lo que es el impuesto sobre la renta, primero debemos definir lo que se debe entender por “impuesto”.

Al respecto, cabe mencionar que para efecto de obtener que debe entenderse por “impuesto” debemos acudir a la doctrina, pues en el contenido de las leyes fiscales no se define de manera clara y precisa que es lo que los contribuyentes deben entender por “impuesto”.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que el Código Fiscal de la Federación en la fracción I del artículo 2 pretenda definir lo que debe entenderse por “impuesto”.

Lo anterior, pues la definición señalada en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación resulta una definición por exclusión que no es clara y precisa.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la transcripción del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente señala lo siguiente:

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

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo

[...]”

De la transcripción antes realizada, se desprende que impuesto es la contribución establecida en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que incurran en la hipótesis conductual señalada por la misma y que no sean una aportación de seguridad social, contribución de mejora o un derecho.

Por lo antes mencionado, es evidente que el Código Fiscal de la Federación no señala con precisión lo que debe entenderse por impuesto, ya que la definición contemplada en la fracción I del artículo 2 de dicho ordenamiento, no es clara y precisa.

Al respecto, Narciso Sánchez<sup>27</sup> señala que por impuesto debe entenderse a las contribuciones que conforme a la Ley, exige el Estado, con carácter de general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato<sup>28</sup> señala que por impuesto debe entenderse la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

Por lo antes mencionado, podemos concluir que por impuesto debemos entender a aquella contraprestación de dinero o especie exigido por el Estado, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el

---

<sup>27</sup> Opus. Cit.

<sup>28</sup> Opus. Cit.

gasto público.

Ahora bien, para efecto de dar una definición de impuesto sobre la renta debemos tomar en consideración que el impuesto sobre la renta grava de forma directa los ingresos de las personas residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan, así como los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan y los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el territorio nacional de las residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste.

Por lo antes mencionado, considero que por impuesto sobre la renta podemos entender a la contraprestación de dinero o especie exigido por el Estado de manera directa, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público, respecto de los ingresos de éstas que residen en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan, así como los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan y los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el territorio nacional de las residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste.

## II.2 Sujeto

Los sujetos del impuesto sobre la renta están señalados por la Ley de dicho tributo en su artículo 1°, el cual dispone lo siguiente:

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

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

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

De la transcripción antes realizada, se desprende que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas o morales residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de su fuente de riqueza donde procedan.

Asimismo, las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que sean atribuibles al mismo.

De igual forma, son sujeto del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero respecto de sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicados en el territorio nacional, cuando éstas no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo los ingresos en comento no provengan de éste último.

### II.3 Objeto

En su obra “Derecho Fiscal”<sup>29</sup> el doctrinario Raúl Rodríguez Lobato señala que toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, es decir, lo que

---

<sup>29</sup> Opus. Cit.

grava.

Asimismo, señala que frecuentemente se observa que hay confusión entre el significado del objeto del tributo con el de la finalidad del mismo, por lo que señala que cuando se habla del objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

Por lo antes mencionado, Raúl Rodríguez Lobato señala que podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Por su parte, el licenciado Hugo Carrasco Iriarte en su libro “Derecho Fiscal I”<sup>30</sup> define al hecho imponible de las contribuciones como el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la transcripción del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra señala lo siguiente:

**“Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el

---

<sup>30</sup> Carrasco Iriarte, Hugo “Derecho Fiscal I” IURE Editores, México, 2003.

pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”

(Énfasis añadido)

De la transcripción antes realizada, se desprende que las contribuciones se causan conforme se llevan a cabo las hipótesis conductuales de hecho o de derecho, señaladas en las leyes tributarias vigentes durante el momento de su realización.

Ahora bien, en relación con lo antes mencionado, es prudente concluir que el

objeto del impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos y, para tal efecto la Ley del tributo en comento en su numeral 1° señala todos aquellos ingresos que son gravados por el mismo, los cuales a continuación se enuncian:

- Los ingresos de las personas residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.
  
- Los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.
  
- Los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el territorio nacional de las residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste.

#### II.4 Base

La base del impuesto sobre la renta es el resultado fiscal señalado en el artículo 10 de la Ley del tributo en comento.

En efecto, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las contribuyentes calcularan el impuesto referido aplicando la tasa señalada en dicha legislación al resultado fiscal obtenido de conformidad con la mecánica señalada en el numeral en mención.

Al respecto, cabe mencionar que mas adelante se describe cual es la mecánica señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para efecto de llevar a cabo el cálculo de dicho tributo.

## II.5 Tasa

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta señala que la tasa del tributo en comento es del 30% la cual deberá ser aplicada sobre el resultado fiscal señalado en el mismo numeral.

## II.6 Mecánica para calcular el impuesto a cargo

Para efecto de comprender el impacto que causan las limitantes establecidas en la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el pago de dicho impuesto por parte de los contribuyentes que sufren durante el ejercicio fiscal una pérdida por concepto de enajenación de acciones, es necesario exponer la mecánica que establece la Ley en comento para efecto de calcular el mismo.

Al respecto, cabe mencionar que la mecánica para efecto de que las personas morales lleven a cabo el cálculo de su impuesto sobre la renta se encuentra contemplada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la transcripción del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual a la letra señala lo siguiente:

**“Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28% (1).

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

(1) Tasa aplicable durante los ejercicios de 2010, 2011 y 2012: 30%.

De la transcripción antes realizada se desprende que para efecto de que las personas morales calculen el impuesto sobre la renta a su cargo, aplicaran la tasa del 30% a su resultado fiscal obtenido, para efectos del ejercicio fiscal de 2012.

Ahora bien, para efecto de determinar el resultado fiscal primero hay que obtener la utilidad fiscal, la cual se obtiene de la siguiente manera:

Ingresos acumulables del ejercicio  
 (-) Deducciones autorizadas del ejercicio  
 (=) Utilidad fiscal o pérdida fiscal

Al respecto, cabe mencionar que en el caso de que los ingresos acumulables sean superiores a las deducciones se obtiene una utilidad fiscal, cuando las deducciones sean superiores a los ingresos acumulables del ejercicio nos encontramos frente a una pérdida fiscal.

Cuando el contribuyente cuente con una utilidad fiscal determinará su impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

Utilidad Fiscal  
 (-) PTU pagada en el ejercicio  
 (-) Pérdidas pendientes de aplicar en ejercicios anteriores

### Resultado fiscal<sup>31</sup>

Esto es, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio fiscal.

Posteriormente, en el caso de que haya pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicio anteriores, éstas se restarán a la cantidad antes obtenida.

Finalmente, al resultado fiscal obtenido de haber llevado a cabo los anteriores cálculos se le aplicará la tasa del 30%.

---

<sup>31</sup> Pérez Chávez, Fol Olguín, "Estudio del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única" Tax Editores, México 2011.

### III. DEDUCCIONES

#### III.1 Concepto

En su obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”<sup>32</sup>, Dino Jarach señala considera a las deducciones generales como las que la ley admite restar de las ganancias de cualquier categoría.

Por su parte, José Isauro López en su obra “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”<sup>33</sup> define a las deducciones como los conceptos que pueden descontarse del importe de los ingresos que obtienen los contribuyentes.

De las definiciones antes proporcionadas, podemos concluir que por deducciones podemos entender todos aquellos conceptos que la ley permite descontar de los ingresos obtenidos por los contribuyentes.

Es importante señalar que las deducciones son de gran relevancia en el cálculo de cualquier impuesto pues son todas aquellas erogaciones realizadas por los contribuyentes para efecto de obtener ingresos, cuyo monto puede ser disminuido de los ingresos acumulables de conformidad con la Ley.

La importancia de las deducciones reside en el hecho de que son gastos realizados por los contribuyentes para efecto de llevar a cabo sus actividades mediante las cuales obtienen ingresos, por lo que la ley permite la disminución de las mismas respecto de las ganancias obtenidas por los contribuyentes para

---

<sup>32</sup> Jarach, Dino “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Abeledo-Perrot Editorial, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina 1996, pg. 548.

<sup>33</sup> Isauro López, José “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” International Thomson Editores, S.A. de C.V., México 2007, pg. 83.

así atender al principio de proporcionalidad tributaria.

Por lo que hace al impuesto sobre la renta, las deducciones resultan ser de suma importancia pues son el primer concepto que se disminuye de las ganancias de los contribuyentes y de ésta manera se desprende si éstos obtuvieron una pérdida o una utilidad fiscal.

Asimismo, las deducciones resultan importantes por el hecho de que son el medio para reconocer la inversión realizada por los contribuyentes para la generación de sus ingresos.

Al respecto, cabe mencionar que las deducciones se clasifican de la siguiente manera:

- Deducciones estrictamente necesarias.
- Deducciones que no son necesarias e indispensables.

En relación con lo anterior, cabe mencionar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado señalando las diferencias existentes entre los tipos de deducciones en la tesis que versa de la siguiente manera:

**“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la

renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S.A. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 782/2008. Plásticos Panamericanos, S.A. de C.V. 22 de octubre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo directo en revisión. 279/2009. Banco Compartamos, S.A., Institución de Banca Múltiple (antes Financiera Compartamos, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado). 1o. de abril de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 103/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de octubre de dos mil nueve.<sup>34</sup>

### III.2 Deducciones necesarias para la actividad del contribuyente

Este tipo de deducciones corresponden a todas aquellas erogaciones realizadas por los contribuyentes y que inciden de manera directa y necesaria en la generación de sus ingresos y que son permitidas por el legislador atendiendo a su naturaleza de necesarias y, no así a una concesión graciosa realizada por éste con el contribuyente.

### III.3 Concesiones otorgadas por el Estado

Este tipo de deducciones corresponden a todos aquellos gastos en que incurre el contribuyente que no resultan ser necesarios e indispensables para efecto obtener ingresos.

Al respecto, cabe mencionar que por lo que hace a aquellas erogaciones realizadas por los contribuyentes que no son estrictamente necesarias e indispensables para la realización de sus actividades, el legislador permite la deducción sólo de algunas.

Lo anterior, pues el legislador respecto de algunos de éstos gastos de manera dadivosa permite su deducción, tal y como se menciona en la tesis descrita en el primer numeral del presente capítulo.

---

<sup>34</sup> Tesis 1a./J. 103/2009; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXX, Diciembre de 2009; Pág. 108.

#### III.4 Procedencia de las deducciones

Las deducciones deben ser procedentes cuando las cantidades erogadas por el contribuyente hayan sido destinadas a la obtención de ingresos.

Lo anterior, pues para efecto de gravar de manera proporcional a los contribuyentes la Ley debe reconocer que para obtener ingresos los contribuyentes incurren en gastos para efecto de llevar a cabo actividades mediante las cuales obtienen ganancias.

Así, para estar en posibilidad de gravar de manera proporcional a los contribuyentes, la Ley del Impuesto sobre la Renta debe reconocer todos los gastos en que el contribuyente incurrió para generar los ingresos respecto de los cuales se calculará el impuesto y, permitir su deducción.

Al respecto, cabe mencionar que el hecho de que los gastos realizados por los contribuyentes para obtener ingresos no estén vinculados con su actividad preponderante, no es impedimento para permitir su deducción.

Es decir, el impuesto sobre la renta para gravar de manera proporcional a los contribuyentes conforme a su capacidad contributiva, debe reconocer todos los gastos en que éstos incurren para la obtención de sus ingresos, por lo que el único requisito de procedencia de las deducciones es el hecho de que las cantidades erogadas tengan como finalidad la obtención de ingresos.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que versa de la siguiente manera:

**“RENTA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN**

**NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE.** Es lógico y deseable que las erogaciones deducibles se justifiquen en la medida en que resulten necesarias frente a la generación del ingreso del contribuyente, como lo sostuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."; sin embargo, el postulado que indica que la erogación respectiva debe vincularse necesariamente con la generación del ingreso no implica que de las erogaciones efectuadas para generar ingresos, únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, considerando que sólo éstas tienen el carácter de "estrictamente indispensables". En efecto, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de "la actividad del contribuyente", ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad. Ello es así, pues aunque no es dable sostener que la realización de una actividad no preponderante siempre se realiza para posibilitar las actividades que principalmente realiza el causante, tampoco puede afirmarse que aquélla sea un simple pasatiempo o que no tiene relevancia para quien la realiza, cuando se trata de una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el quejoso en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos. De aceptarse lo contrario, el contribuyente quedaría expuesto a la incertidumbre de no conocer bajo qué criterio se decidiría cuál es su actividad preponderante. Además, al limitar la posibilidad de deducir costos o gastos que no corresponden a lo que se identificaría como la actividad preponderante del contribuyente, se coartaría la posibilidad de diversificar, pues para las deducciones que correspondería al rubro no preponderante tendría que constituirse una nueva persona moral o, en su caso, liquidar la empresa activa, lo cual no debería tener cabida en tiempos de turbulencia económica o de poco crecimiento.

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Nota: La tesis 1a. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época,

Tomo XXV, febrero de 2007, página 638.<sup>35</sup>

(Énfasis añadido)

De la tesis antes mencionada, se desprende que la procedencia de las deducciones no está condicionada a que los gastos respectivos se vinculen con su actividad preponderante, pues basta que las mismas vayan encaminadas a generar ingresos para efecto de ser procedentes.

Por lo antes mencionado, podemos concluir que las deducciones únicamente están condicionadas a que las erogaciones respectivas realizadas por los contribuyentes vayan encaminadas a generar ingresos.

---

<sup>35</sup> Tesis 1a. XLVI/2009; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, Abril de 2009; Pág. 589.

## IV. PERDIDA POR ENAJENACION DE ACCIONES

### IV.1 Concepto

Para efecto de poder definir lo que es una pérdida por enajenación de acciones primero debemos señalar que por pérdida debe entenderse el detrimento sufrido por una persona en su patrimonio, es decir, la disminución del haber patrimonial de una persona.

Asimismo, es importante señalar que por enajenación debe entenderse la transmisión de dominio de un bien de una persona a otra, en cualquiera de sus modalidades en que ésta sea llevada a cabo.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la transcripción del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra señala lo siguiente:

**Artículo 14.-** Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
  - a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

**VI.** La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

**a)** En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

**b)** En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Quando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

**VII.** La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen.

Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

**VIII.** La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

**IX.** La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

Asimismo, es importante dar una definición de lo que debemos entender por venta, para lo cual es importante transcribir lo dispuesto por el artículo 2248 del Código Civil Federal, el cual a la letra señala lo siguiente:

**“Artículo 2248.-** Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.”

De la transcripción antes realizada, se desprende que hay una venta cuando una persona se obliga a transferir a otra la propiedad de una cosa o de un derecho a cambio de un precio cierto y en dinero.

Ahora bien, es importante señalar que jurídicamente la compraventa puede verse desde dos perspectivas: la civil y la mercantil.

Desde la perspectiva del derecho civil, el notario Miguel Ángel Zamora y Valencia en su obra “Contratos Civiles”<sup>36</sup> señala que es contrato de compraventa es aquel en virtud del cual, una persona llamada vendedor se obliga a entregar una cosa o a documentar la titularidad de un derecho, a la otra parte contratante, llamada comprador, quien como contraprestación se obliga a pagar un precio cierto y en dinero, y que produce el efecto traslativo de dominio respecto de los bienes que sean materia del contrato.

---

la transmisión de dominio de acciones mediante una venta,<sup>36</sup> Zamora y Valencia, Miguel Angel “Contratos Civiles” Editorial Porrúa, México 2004.

Ahora bien, desde la perspectiva del derecho mercantil Arturo Díaz Bravo en su libro “Contratos Mercantiles”<sup>37</sup> que las compraventas mercantiles se distinguen por el objeto sobre el que recaen, a saber, bienes considerados como cosas mercantiles y por el propósito sobre el que se contratan, es decir, llevar a cabo actividades comerciales.

Derivado de lo antes mencionado, podemos puntualizar que pérdida por enajenación de acciones es el detrimento que sufren los contribuyentes en su patrimonio derivado de llevar a cabo una venta mediante la cual se transmiten acciones, toda vez que el precio al que fueron adquiridas las acciones es mayor al precio pactado para su enajenación.

IV. 2 Mecánica establecida en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta para su deducción.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en la fracción XVII de su artículo 32 señala la mecánica establecida para efecto de llevar a cabo la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones.

En efecto, el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción XVII, a la letra dispone lo siguiente:

**“Artículo 32.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

**XVII.** Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

---

<sup>37</sup> Díaz Bravo, Arturo “Contratos Mercantiles” Iure Editores, Octava Edición, México, 2006.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

[...]"

De la transcripción antes realizada, se desprende que las pérdidas sufridas por los contribuyentes como consecuencia de la enajenación de acciones serán deducibles contra los montos obtenidos por dicha operación en el ejercicio fiscal en que ocurrió la pérdida o en los 10 ejercicios fiscales siguientes.

Asimismo, se tienen que actualizar la pérdida desde el mes en que se sufrió y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio.

Ahora bien, en el caso de que la pérdida no se deduzca en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última ocasión y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se deducirá.

#### IV.2.1 Violación al principio de proporcionalidad

Para efecto de demostrar la violación al principio de proporcionalidad en que incurre la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario señalar que de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes determinarán la base gravable del impuesto,

esencialmente, disminuyendo las deducciones autorizadas a los ingresos del ejercicio.

Lo anterior, pues el impuesto sobre la renta es una contribución que tiene por objeto gravar el ingreso global que obtienen los contribuyentes, sin importar la fuente de riqueza de dicho ingreso ni el tipo de ingreso de que se trate.

Ahora bien, en relación con el impuesto sobre la renta pagado por las personas morales el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone a la letra lo siguiente:

**“Artículo 17.** Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

[...]”

(Énfasis añadido)

De la transcripción antes realizada se desprende que el impuesto sobre la renta grava la totalidad de los ingresos que obtienen las personas morales en un determinado ejercicio. Es decir, en el caso de impuesto sobre la renta de personas morales, estamos en presencia de un impuesto global que grava todos los ingresos de las mismas.

En relación con lo anterior, es importante mencionar que, como regla general para el caso de enajenación de bienes, la Ley del Impuesto sobre la Renta atiende al momento en que el contribuyente realizó la enajenación para determinar el beneficio o perjuicio real que sufre por la operación.

En efecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta no permite al contribuyente deducir el costo de una adquisición en el momento en que ésta se presenta, ni obliga a acumular la totalidad de la contraprestación que se recibe, sino que únicamente establece que debe acumularse o deducirse, según sea el caso, la ganancia o pérdida que se obtenga hasta el momento en que se realiza su enajenación.

Al respecto, el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor establece que para efectos del cálculo del gravamen se considera como ingreso acumulable, la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, etc.

Por su parte, el artículo 29 de la propia Ley vigente señala en su fracción VI, que los contribuyentes pueden deducir las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

Así, tenemos que a diferencia de otros conceptos deducibles, en el caso de enajenación de bienes, incluyendo las acciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce que los contribuyentes modifican su patrimonio hasta que realizan la enajenación en cuestión, pues es hasta ese momento en que obtienen una ganancia o sufren una pérdida por dichas operaciones.

Por tanto, es hasta que se efectúa la enajenación del bien hasta que acumula la ganancia o deduce la pérdida que le generó la adquisición y posterior venta de este tipo de bienes.

Es decir, tratándose de la adquisición y enajenación de acciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a reconocer la modificación patrimonial final sufrida por el contribuyente hasta que realiza la enajenación, pues no inciden

sobre el cálculo del gravamen sino en la medida en que representan una ganancia o una pérdida y hasta el momento en que efectivamente ésta se produce.

Así entonces, la pérdida proveniente de la enajenación de acciones representa un impacto negativo en el patrimonio de los contribuyentes, por lo que la ley tributaria debería permitir tomar en cuenta dicha pérdida al momento en que es generada, a fin de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, pues de lo contrario, se estaría desconociendo un concepto que a todas luces disminuye en forma directa el patrimonio de los mismos.

Una vez apuntado lo anterior, es importante hacer referencia a los términos y condiciones en que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite la deducción de la pérdida por enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no es considerado interés.

El artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece textualmente lo siguiente:

**“Artículo 32.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

**XVII.** Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas

ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

**a)** Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:

**1.** Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.

**2.** Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.

**b)** Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.

**c)** Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de

Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.

**d)** En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.”

(Énfasis añadido)

Como se puede apreciar, la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta limita la deducción de las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones y otros títulos valor, así como en la realización de operaciones financieras derivadas referidas a acciones o a índices de acciones, al importe de las ganancias que se obtengan en el propio ejercicio o en los diez siguientes, por la realización del mismo tipo de enajenaciones u operaciones.

Así, tenemos que el importe de la deducción por la pérdida en la enajenación de acciones y otros títulos valor está limitado y condicionado a que el contribuyente hubiese obtenido ganancias por el mismo concepto en el propio ejercicio o en los diez siguientes, en cuyo caso podrá deducirlas sólo contra esas ganancias, lo cual resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al desconocer que dichas pérdidas impactan en su totalidad la capacidad económica del contribuyente en el momento en que son incurridas.

En efecto, como se mencionó anteriormente, para reconocer la auténtica capacidad contributiva del contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta, es necesario que se tomen en consideración todas las afectaciones negativas que sufre un contribuyente, así como las afectaciones positivas.

Así, como fue señalado anteriormente, para que se reconozca la capacidad contributiva de un contribuyente del impuesto sobre la renta, es necesario que se reconozcan no solamente los ingresos gravados, sino las afectaciones negativas que sufre durante el ejercicio.

No obstante ello, el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no reconoce la afectación que sufren los contribuyentes por la pérdida por enajenación de acciones y otros títulos valor.

#### IV.2.1.1 Limitación de la deducción a la obtención de utilidades por el mismo concepto

Lo anterior, pues el artículo en análisis no permite que los contribuyentes deduzcan la totalidad de la pérdida que sufren por la enajenación de acciones salvo que el contribuyente haya obtenido utilidad por el mismo concepto en el mismo ejercicio o en los diez siguientes.

Esta circunstancia es desproporcional, pues un contribuyente que sufre una pérdida por enajenación de acciones no le será reconocida la afectación negativa que sufre por dicha pérdida, ya que únicamente podrá deducirla si obtiene utilidad por el mismo concepto y, en su caso, dicha ganancia deberá ser igual o superior a la pérdida para poder deducirla.

Sobre el particular, cabe recordar que el impuesto sobre la renta grava la totalidad de los ingresos que obtienen las personas morales contribuyentes del impuesto, incluyendo los provenientes de la enajenación de acciones y otros títulos valor.

Por esta razón, la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la deducción de erogaciones que afectan negativamente el patrimonio, pues dichas erogaciones

son necesarias o van encaminadas a la generación de los ingresos que grava dicho impuesto.

Bajo esta premisa, no existe justificación alguna para que el legislador haya condicionado y limitado la deducción de la pérdida por enajenación de acciones a que el contribuyente obtenga utilidades por el mismo concepto.

Lo anterior, pues como toda operación encaminada a la obtención de ingresos, la enajenación de acciones conlleva cierto riesgo que implicará que los contribuyentes que lleven a cabo dicha actividad podrán generar utilidades o pérdidas.

Por ello, dado que la enajenación de acciones es una operación cuya finalidad es obtener ingresos, no existe justificación para que el legislador haya condicionado su deducción a que obtenga utilidades por dicho concepto en el mismo ejercicio o en los diez siguientes y para que, en tal caso, únicamente hasta el monto de dichas utilidades.

Lo anterior, en virtud de que al condicionar la deducción de la pérdida por enajenación de acciones, impide que contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva, pues no será reconocido el impacto negativo sufrido por dicha pérdida.

Asimismo, el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor obliga a los contribuyentes a acumular la totalidad del ingreso que provenga de una enajenación de acciones, para atender a su verdadera capacidad contributiva, por lo cual a fin de respetar el principio de simetría fiscal, también debería permitirles deducir la totalidad de la pérdida proveniente de dichas operaciones.

Lo anterior, pues el impuesto sobre la renta grava únicamente la modificación patrimonial positiva efectiva del sujeto, esto es, la utilidad obtenida en el ejercicio, pues en esa misma medida atenderá la auténtica capacidad contributiva y respetará la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Mexicana.

Sin embargo, de manera totalmente inconstitucional e injustificada, la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente limita la deducción de las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones, situación que resulta en un total desconocimiento del impacto negativo que tal concepto tiene sobre el patrimonio de los contribuyentes, lo que implica una evidente violación al principio de proporcionalidad tributaria.

En contraste, la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los contribuyentes a acumular la totalidad del ingreso por enajenación de acciones cuando lo perciben, mientras que la deducción de las pérdidas por dicho concepto estará limitada a que se obtengan ingresos por el mismo concepto.

Así, un contribuyente estará obligado en un mismo ejercicio a acumular la ganancia que obtenga por la enajenación de acciones pero, en forma por demás injustificada, de conformidad con el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no podrá deducir la pérdida correspondiente al mismo concepto, situación que resulta violatoria del principio de simetría fiscal.

En efecto, si un contribuyente debe acumular la totalidad de los ingresos por enajenación de acciones en un ejercicio, pero solamente puede deducir de manera limitada la pérdida por el mismo concepto, es claro que no existe simetría entre las afectaciones positivas y negativas del patrimonio del contribuyente.

Esta situación es claramente violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que no se están reconociendo las afectaciones negativas que sufren los contribuyentes de la misma forma que reconoce los ingresos que obtienen por el mismo concepto.

Así entonces, es claro que lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

#### IV.2.1.2 Limitación de la deducción dentro de los diez años posteriores

El artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite a los contribuyentes la deducción de la pérdida por enajenación de acciones en contra de la utilidad obtenida por el mismo concepto durante los diez ejercicios siguientes.

No obstante lo anterior, tal circunstancia no subsana el hecho que los contribuyentes no pueden tomar la deducción al momento en que sufren la afectación en su patrimonio, a saber, al momento en que obtiene la pérdida en enajenación de acciones.

En efecto, la circunstancia de que se permita tomar la deducción de la pérdida por enajenación de acciones en contra de la utilidad obtenida por el mismo concepto en el mismo ejercicio o los diez siguientes, no modifica el hecho de que no se permita la deducción al momento en que se obtuvo la pérdida.

Lo anterior, en virtud de que si un contribuyente no obtiene en el mismo ejercicio una utilidad por enajenación de acciones igual o mayor a la pérdida por dicho concepto, el monto de las deducciones relacionadas con dicha

pérdida en venta de acciones no será acorde con el impacto real que causó la pérdida en el patrimonio del contribuyente.

Por tanto, es evidente que si el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no toma en cuenta las pérdidas que los contribuyentes hayan sufrido con motivo de la enajenación de acciones en el ejercicio de que se trate, a pesar de que dichas pérdidas afectan en sentido negativo su situación patrimonial, ello ocasiona que no contribuyan de conformidad con su capacidad contributiva.

De esta forma, el hecho de que no se permita la deducción de la totalidad de la pérdida obtenida en venta de acciones en el ejercicio en que se sufra, sino sólo hasta el monto de la ganancia obtenida por dicho concepto en el mismo ejercicio o en los diez siguientes, es evidente que no se subsana la desproporcionalidad de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Incluso, la desproporcionalidad del artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta se corrobora si consideramos que aun y cuando un contribuyente obtenga utilidades por concepto de enajenación de acciones en los siguientes diez ejercicios, necesariamente deberá obtener dichas utilidades en un monto igual o superior a la pérdida en que incurrió por dicho concepto.

En efecto, a menos que el contribuyente obtenga una ganancia en los siguientes diez años igual o superior a la pérdida por enajenación de acciones, el contribuyente no podrá deducir la totalidad de dicha pérdida.

Así, es clara la violación a la garantía de proporcionalidad, pues un contribuyente que no obtenga ganancias por enajenación de acciones iguales o superiores a la pérdida que sufrió, se verá impedido a realizar dicha deducción

y, por ello, nunca le será reconocida la afectación negativa de la pérdida por enajenación de acciones.

Por lo antes mencionado, es claro que el hecho de que el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo permita la deducción de las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones hasta por el importe de las ganancias obtenidas por la venta de acciones y otros títulos valor durante el mismo ejercicio o, en su defecto, en los diez siguientes, se traduce en obligar al contribuyente a pagar el impuesto sobre la renta sobre bases totalmente ajenas a su auténtica capacidad contributiva.

En estos términos, es evidente que al contribuyente no solamente no le será reconocida la afectación negativa derivada de la pérdida por enajenación de acciones en el ejercicio en que la incurre, sino que ni siquiera podrá deducirla a menos que tenga utilidades por dicho concepto en los siguientes diez ejercicios y, en cuyo caso, sólo podrá hacerlo hasta el monto de las ganancias obtenidas en tales ejercicios por el mismo concepto.

En estas condiciones el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues no reconoce la afectación negativa que sufren los contribuyentes sufren una pérdida por concepto de enajenación de acciones.

#### IV.2.1.3 Jurisprudencia

Es importante mencionar que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 permitía la deducción de la pérdida por enajenación de acciones cuando se obtuvieran utilidades por el mismo concepto en el ejercicio en que se incurren o los cinco siguientes.

Los contribuyentes que fueron agraviados por dicha fracción la impugnaron mediante el juicio de amparo, mismo que llegó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual determinó que el hecho de que se permitiera deducir la pérdida por enajenación de acciones hasta por el monto de utilidades en los cinco ejercicios siguientes no convalidaba la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria que preveía el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007. Dicha tesis se transcribe a continuación:

**“RENDA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Lo anterior en razón de que la limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se

incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos.” (Énfasis añadido.)

Tesis de jurisprudencia 87/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.<sup>38</sup>

Como se desprende de la tesis antes transcrita, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 violaba la garantía de proporcionalidad tributaria al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, siempre y cuando no excedan del monto de las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, por la enajenación de acciones y otros títulos valor.

Al respecto, es importante señalar que para efecto de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declarara la inconstitucionalidad de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no fue obstáculo el hecho de que el numeral en comento permitiera dicha deducción en los siguientes cinco ejercicios, pues aún así estaba condicionada la deducción de dicha pérdida.

IV.2.1.4 Subsistencia del vicio de constitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Es importante mencionar que el vicio de inconstitucionalidad previsto en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 sigue existiendo en la disposición ahora vigente, aun y cuando se haya ampliado el plazo para su deducción de cinco a diez ejercicios,

puesto que no se reconoce la afectación negativa que implica la pérdida por enajenación de acciones u otros títulos valor, lo cual resulta violatorio de garantías, ya que la deducción de las pérdidas obtenidas por enajenación de acciones se siguen limitando al hecho de que no excedan el monto de las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes por el mismo concepto.

En estos términos, tenemos que al contribuyente no solamente no le será reconocida la afectación negativa derivada de la pérdida por enajenación de acciones en el ejercicio en que la incurre, sino que ni siquiera podrá deducirla a menos que tenga utilidades por dicho concepto en los siguientes diez ejercicios y, en cuyo caso, sólo podrá hacerlo hasta el monto de las ganancias obtenidas en tales ejercicios por el mismo concepto.

En estas condiciones el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues no reconoce la afectación negativa que sufren los contribuyentes que incurren en pérdidas por enajenación de acciones.

IV.2.1.5 Inaplicabilidad de los fines parafiscales que persiguen las limitaciones de la deducción de las enajenaciones obtenidas por ventas de acciones.

En diversos juicios de amparo indirecto interpuestos por los contribuyentes en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales han defendido la constitucionalidad de dicho numeral al considerar que la restricción a la deducción de la pérdida en enajenación de acciones tiene como finalidad evitar la simulación de este tipo de operaciones por parte de los contribuyentes, con objeto de disminuir el impuesto a su cargo.

---

<sup>38</sup> Tesis 1a./J. 87/2004; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XX, Octubre de 2004; Pág. 249.

Lo anterior, tomando como sustento la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que envió en el año de 1967 el Presidente de la República a la H. Cámara de Diputados en la que se propuso incluir la limitante a la deducción de pérdidas sufridas en enajenación de acciones, consistente en el cumplimiento de ciertos requisitos fijados por la autoridad fiscal.

Al respecto, en la referida exposición de motivos, el Ejecutivo Federal señaló textualmente lo siguiente:

“En el mismo artículo 27 (*ahora artículo 32*) se propone adicionar la fracción XII (*ahora fracción XVII*) **para impedir la simulación de pérdidas en venta de acciones** a efecto de disminuir la utilidad y se permite que sea deducible la pérdida sólo cuando la adquisición y enajenación se realice en bolsa o bien en los casos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

(Los paréntesis son añadidos)

Como se desprende de la transcripción antes realizada, es evidente que el Ejecutivo Federal en el año de 1967 consideró que los contribuyentes simulaban pérdida en venta de acciones a efecto de disminuir la utilidad fiscal, por lo cual estableció ciertos requisitos para realizar dicha deducción.

No obstante lo anterior, es importante mencionar que dichas limitantes resultan aplicables para las operaciones que se realizaban en el año de **1967**, no para las operaciones que se realizan en la actualidad, es decir, 45 años después de la iniciativa enviada por el Presidente de la República.

Lo anterior, pues las condiciones económicas en que se encontraba nuestro país en el año de 1967 son diferentes a las existentes en el año de 2008, a saber, en el que fue reformado por última vez la fracción XVII del artículo 32 de

la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para efecto de fortalecer lo antes mencionado, es importante recordar que en el año de 1967 el titular del Poder Ejecutivo Federal en nuestro país era Gustavo Díaz Ordaz (1911-1979), por lo que a continuación se transcriben datos e información relevante a su gestión presidencial:

“Díaz Ordaz, Gustavo (1911-1979), político mexicano, presidente de la República (1964-1970). Nacido el 12 de marzo de 1911 en San Andrés Chalchicomula (la actual Ciudad Serdán, en el estado de Puebla), a los 26 años se licenció en leyes por el Colegio del Estado de Puebla, situado en la capital estatal. Desempeñó varios cargos públicos en su división administrativa natal, antes de entrar a formar parte del Congreso Nacional, primero como diputado (1943-1946) y después como senador (1946-1952). Secretario de Gobernación desde diciembre de 1958 hasta noviembre de 1963, durante el mandato del presidente Adolfo López Mateos, llegó a ser considerado uno de los líderes de la facción conservadora del Partido Revolucionario Institucional (PRI); como tal, alcanzó la presidencia de la República el 1 de diciembre de 1964 tras vencer en las elecciones que habían tenido lugar cinco meses antes.

El gobierno de Díaz Ordaz fomentó el desarrollo económico de México, impulsó un plan agrario integral, la industrialización rural y las obras de irrigación. En 1967, se firmó en la capital de la República, bajo su auspicio, el denominado Tratado de Tlatelolco, del que habría de surgir el Organismo para la Proscripción de Armas Nucleares de América Latina (OPANAL). Fue iniciativa suya la construcción de la Siderúrgica Lázaro Cárdenas en las Truchas y puso especial interés en la ampliación de la infraestructura hidráulica llegando a construir 107 presas. Díaz Ordaz emprendió la obra del metro en la ciudad de México. Gustavo Díaz Ordaz otorgó el voto a los jóvenes de 18 años y promulgó una nueva Ley del Trabajo tendiente a mejorar la situación laboral de los obreros. Su obra gubernamental fue opacada por su intervención contra el Movimiento Estudiantil 1968, que culminó con la sangrienta matanza en la Plaza de las Tres Culturas de Tlatelolco, el dos de octubre. Durante su gestión se organizó en México la Olimpiada de 1968.

El 1 de diciembre de 1970 le sucedió en la presidencia el que había sido su primer secretario de Gobernación, Luis Echeverría Álvarez, también miembro del PRI. Fue el primer embajador de México en España, en abril de 1977, al reanudarse las relaciones diplomáticas entre ambos países, tras 40 años de interrupción de las mismas. Pocos meses después, renunció al cargo, y, el 15 de julio de 1979 falleció en la ciudad de México.”

De la transcripción antes realizada, se desprende que Gustavo Díaz Ordaz fomentó el desarrollo económico de México, asimismo promovió un plan agrario integral, la industrialización rural y las obras de irrigación.

Aunado a lo antes mencionado, se puede destacar que Gustavo Díaz Ordaz inició la construcción de la Siderúrgica Lázaro Cardenas Las Truchas y tuvo especial empeño en la ampliación de la infraestructura hidráulica, ya que construyó 107 presas.

De lo antes mencionado, podemos concluir que en el año de 1967 la situación económica de México estaba en desarrollo, la industria estaba empezando a crecer y apenas de estaba dando apertura a la industria.

Ahora bien, por lo que hace al año de 2008 es importante mencionar que en dicho año estaba transcurriendo el periodo de nuestro actual presidente Felipe de Jesús Calderón Hinojosa, en relación con el sexenio en transcurso se puede resaltar en materia económica lo siguiente:

“La economía de México está basada en el mercado libre orientado a las exportaciones. Es la 2.<sup>a</sup> potencia económica más grande de América Latina, y es la 3.<sup>a</sup> economía (PPA) de mayor tamaño de toda América, solo después de la de los Estados Unidos y la de Brasil. Según datos de 2009 del FMI, el Producto interior bruto, medido en paridad de poder adquisitivo (PPA), supera el billón de dólares, convirtiendo a la economía mexicana en la 11.<sup>a</sup> más grande del mundo. —aunque en 2001 había sido la novena— y la número 14 por Tipo de cambio Además, se ha establecido como un país de renta media alta. Desde la crisis de 1994 las administraciones presidenciales han mejorado los cimientos macroeconómicos. La nación no fue influida por las crisis sudamericanas y ha mantenido tasas de crecimiento positivas, aunque bajas, después del estancamiento económico del 2001. Las corporaciones Moody's y Fitch IBCA le han otorgado grados de inversión a la deuda soberana de México. A pesar de su estabilidad macroeconómica que ha reducido la inflación y las tasas de interés a mínimos históricos y que ha incrementado el ingreso per capita, existen grandes brechas entre ricos y pobres, los estados del norte y los del sur, y entre la población urbana y rural. Algunos de los retos para México siguen siendo mejorar

la infraestructura, modernizar el sistema tributario y las leyes laborales así como reducir la desigualdad del ingreso.

La economía contiene una mezcla de industrias y sistemas agrícolas modernos y antiguos, ambos dominados cada vez más por el sector privado. Los gobiernos recientes han expandido la competencia en puertos marítimos, telecomunicaciones, la generación de la electricidad, la distribución del gas natural para modernizar la infraestructura. Siendo una economía orientada a las exportaciones, más del 90% del comercio mexicano se encuentra regulado en tratados de libre comercio (TLC) con más de 40 países, incluyendo a la Unión Europea, Japón, Israel y varios países de la América Central y la América del Sur. El TLC más influyente es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA), firmado en 1992 por los gobiernos de Estados Unidos, Canadá y México, el cual entraría en vigor en 1994. En 2006 el comercio de México con sus socios norteamericanos representaba cerca del 90% de sus exportaciones y el 55% de sus importaciones. Según la lista Forbes Global 2000 de compañías más grandes del mundo en 2008, México contaba con 16 empresas en la lista.

La cumbre de inversión en México (Mexico Investment Summit) sucede en la Ciudad de México cubriendo las oportunidades y retos de desarrollo e inversión a través del capital privado, el capital emprendedor, la infraestructura, los bienes raíces, la agricultura, el turismo, la energía y los recursos naturales evolucionándose en la economía de México.

La Inversión Extranjera Directa (IED) presenta un cuadro brillante en la economía mexicana. En los años 2000 y 2001, México fue el recipiente más grande de IED (22.500 millones USD) en América Latina y uno de los cuatro más grandes del mundo. Entre enero de 1999 y marzo de 2008, la economía mexicana ha captado flujos de IED por un monto de 192 mil 831.7 millones de dólares (mdd), de los cuales 102 mil 460.1 mdd corresponden a Nuevas Inversiones; 30 mil 592.2 mdd a Reinversión de Utilidades; y, 59 mil 779.4 mdd de Cuentas entre compañías.

Por sector de la economía, entre 1999 y el primer trimestre de 2008 los flujos de IED captados por México se han canalizado a industrias manufactureras (46.7%), servicios financieros (26.1%), comercio (8.5%), transportes y comunicaciones (5.8%), actividades extractivas (1.5%), construcción (1.2%), electricidad y agua (0.9%), actividades agropecuarias (0.2%), y otros servicios (8.9%). A su vez, durante este periodo los flujos de IED han provenido principalmente de Estados Unidos (56.4%), España (15.1%), Holanda (10.8%), Canadá (2.8%), y Reino Unido (2.4%).

El IED neto de los Estados Unidos en México durante 2000 fue de 3.200 millones USD, y las acciones 2000 IDE de Estados Unidos en México fueron 34.500 millones de USD (según números del BEA - Bureau of Economic Analysis). La IED de los Estados Unidos a México

se concentra en los sectores financieros y la manufactura (sobre todo en maquiladoras o plantas de ensamble).

### **Industria**

A causa de los elevados requisitos de componentes del continente norteamericano en la industria automotriz, según las estipulaciones del NAFTA, muchas industrias de autopartes y logística se han instalado en México. Tan sólo en Puebla, 70 compañías de autopartes operan en el corredor industrial cercano a Volkswagen,<sup>30</sup> el único productor del New Beetle en el mundo.

Otras industrias importantes de México son Cemex, el tercer conglomerado de cemento más grande del mundo, las industrias de las bebidas, que incluyen al Grupo Modelo, y el conglomerado FEMSA, la segunda embotelladora de Coca-Cola más grande del mundo; la compañía Gruma, el productor de harina y tortilla más grande del mundo con operaciones en China; y otras como Bimbo, Telmex y Televisa. La industria maquiladora se ha convertido en el sector industrial más conocido del comercio de México. La industria maquiladora se ha beneficiado también del NAFTA, ya que el salario real del sector se incrementó 15.5% desde 1994, aunque el salario real del resto de las industrias no maquiladoras ha crecido con mayor rapidez.<sup>29</sup> Esto no debería ser sorprendente ya que los productos de las maquiladoras fronterizas podían entrar a los Estados Unidos libres de impuestos desde el acuerdo industrial de 1960. Ahora, otros sectores se han beneficiado del libre comercio, y el porcentaje de exportaciones provenientes de estados no fronterizos se ha incrementado en los últimos 5 años, mientras que el porcentaje de exportaciones de la zona maquiladora fronteriza ha decrecido.”

De la transcripción antes realizada, se desprende que México durante 2008 era un país económica e industrialmente consolidado, que tiene grupos empresariales con presencia a nivel internacional, es decir, tiene grupos empresariales muy grandes conformados por muchas empresas consolidadas.

Por lo antes mencionado, es evidente que la situación económica y empresarial del México de 1967 y la de los Estados Unidos Mexicanos de 2008 es muy diferente, es decir, estamos hablando de dos realidades diversas la una de la otra.

En efecto, económicamente hablando existe una diferencia abismal entre el

México de 1967 y el de 2008, pues en el primero de éstos nos encontrábamos en presencia de un país donde empezaba a desarrollarse la actividad empresarial y no existían grupos tan grandes en el mercado; mientras que en el año 2008 estamos hablando de un país con grupos empresariales consolidados compuestas de una considerable cantidad de empresas.

Lo anterior, inclusive nos hace darnos cuenta que fiscalmente nos encontrábamos frente a realidades diferentes, un claro ejemplo de ello es la consolidación fiscal pues en 1967 dicha figura jurídica no existía debido a que no existían múltiples grupos fiscales ni una multiplicidad tan amplia de empresas; mientras que en el ejercicio fiscal de 2008 en la Ley del Impuesto sobre la Renta ya se regulaba la consolidación fiscal derivado de la realidad tributaria en la que se encontraba nuestro país, a saber, un país con grandes grupos fiscales con presencia a nivel internacional y con una considerable cantidad de empresas que tributan.

Lo anterior se menciona, pues las autoridades fiscales pretenden justificar el rechazo de una deducción, con base en el fin parafiscal señalado en una iniciativa de Ley de hace 45 años, misma que por obvias razones no es aplicable en el caso que nos ocupa.

Lo antes mencionado es así, pues las condiciones sobre las que el Ejecutivo Federal envió la iniciativa de Ley en el año de 1967, son completamente distintas a las actuales, situación por la cual resulta incorrecto que las autoridades fiscales pretendan justificar la limitante a una deducción con base a una Exposición de Motivos de hace 45 años.

Ahora bien, la exposición de motivos que dio lugar a la reforma al artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2008, señala textualmente lo siguiente:

### “3. Pérdidas en enajenación de acciones

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones y de otros títulos valor se han considerado un gasto no deducible desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1981, **debido principalmente a su naturaleza extraordinaria** y para evitar transacciones especulativas que erosionen la base de dicho impuesto.”

(Enfasis añadido)

De la anterior transcripción se desprende que el Legislador en la exposición de motivos de la reforma en vigor a partir del 1º de enero de 2008, consideró que las pérdidas provenientes de enajenación de acciones, debe ser considerado como un gasto no deducible debido a su naturaleza extraordinaria.

Es decir, de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008 (Ley que resulta aplicable al caso) el Legislador consideró que la pérdida por enajenación de acciones no es deducible dada la naturaleza extraordinaria de ésta; sin embargo no consideró que no sea deducible con el objeto de impedir la simulación de pérdidas, tal y como se señaló en la iniciativa de Ley que el Ejecutivo envió en el año de 1967 a la Cámara de Diputados.

En estos términos, es evidente que la exposición de motivos a considerar respecto del artículo reclamado, es la que entró en vigor el 1º de enero de 2008, en la que se establece que la limitante para la deducción de la pérdida por enajenación de acciones que se debe considerar es la naturaleza extraordinaria de dicha operación.

Por todo lo anterior, como se podrá advertir, no puede servir de base la exposición de motivos de 1967, en la que se señalaba que la limitación de deudas era para impedir la simulación de pérdidas, a efecto de justificar la constitucionalidad del decreto reclamado.

Lo anterior, pues se trata de dos actos legislativos diversos aun y cuando los mismos regulen la misma situación jurídica y sean de contenido similar, por lo que no puede atender a motivos de épocas anteriores que resultan anacrónicas.

En efecto, no es óbice para concluir que el precepto legal al que dio origen la exposición de motivos de 1967 es diferente al dispositivo legal al que dio origen la exposición de motivos de 2008, el hecho que regulen la deducción de la pérdida por enajenación de acciones para efectos del impuesto sobre la renta, pues son dos disposiciones legales diferentes que atienden a realidades diversas debido a la época en que tienen lugar.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la tesis aislada emitida por el pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación que versa de la siguiente manera:

**“LEYES. LA REFORMA DE UNA DISPOSICIÓN LEGAL CONSTITUYE UN ACTO LEGISLATIVO NUEVO, AUN CUANDO REPRODUZCA EL CONTENIDO DE LA NORMA DE VIGENCIA ANTERIOR, O TENGA CON ELLA SIMILITUDES O DIFERENCIAS ESENCIALES O ACCIDENTALES.** En ejercicio de su libertad de configuración, los órganos que participan en el proceso legislativo expresan su voluntad soberana a través del mecanismo establecido por el Constituyente en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consolidándose así la posibilidad de que sus integrantes no queden sujetos a la voluntad de quienes los antecedieron a través de las normas que emitieron, existiendo la posibilidad de que un nuevo cuerpo legislativo apruebe nuevos ordenamientos. Así, el ejercicio democrático de los representantes del pueblo a través del procedimiento indicado, debe entenderse bajo la idea de que en él se da espacio a las distintas opciones políticas, las cuales pueden expresar en un nuevo acto legislativo su voluntad de legislar en el sentido específico en que lo hagan, que podrá ser repitiendo con exactitud o con similitudes la norma antes vigente o introduciendo variaciones esenciales o accidentales, lo que conforme al principio de que la ley nueva deroga a la anterior, conlleva a que haya una nueva norma, independientemente de su contenido.

Queja 9/2006. Quálitas, Compañía de Seguros, S.A. de C.V. 11 de febrero de 2008. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan N. Silva Meza. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada. Los señores Ministros Cossío Díaz y Franco González Salas reservaron su derecho de formular votos concurrentes.

El Tribunal Pleno, el doce de mayo en curso, aprobó, con el número LII/2008, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de dos mil ocho.<sup>39</sup>

De la tesis antes transcrita, se desprende que el poder legislativo no se encuentra sujeto a la voluntad de quienes los antecedieron a través de las normas que emitieron, ya que cuentan con la posibilidad de emitir nuevos ordenamientos que pueden tener similitud con los preceptos vigentes con anterioridad, derogando así la a las normas anteriores y teniendo como consecuencia una nueva norma.

La justificación del Legislador para limitar la deducción de la pérdida por enajenación de acciones señalada en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2008, tampoco resulta aplicable a los contribuyentes que tienen por objeto la tenencia de acciones.

Al respecto, como quedó demostrado con la transcripción de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2008, el Legislador limitó la deducción de la pérdida por enajenación de acciones, dada la naturaleza extraordinaria de dichas pérdidas para la generalidad de los contribuyentes.

Sin embargo, dicha justificación no resulta aplicable tratándose de empresas que en su objeto social se encuentra la tenencia accionaria.

---

<sup>39</sup> Tesis P. LII/2008; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXVII, Junio de 2008; Pág. 15.

Lo anterior es así, pues no puede pasar por alto, que las empresas tenedoras de acciones llevan a cabo una actividad lucrativa con dichas acciones, por lo que consecuentemente pueden tener ganancia o pérdida por enajenación de las acciones de las que son tenedoras.

Esto es, dentro de las empresas tenedoras de acciones no solamente se encuentra detentar las acciones de otras empresas, sino tratar de obtener lucro con dichas acciones, para lo cual es necesario que lleven a cabo operaciones de enajenación y adquisición de dichas acciones.

Por lo anterior, resulta evidente que obtener una pérdida por enajenación de acciones, constituye una actividad ordinaria para las empresas tenedoras de acciones.

En estos términos, la justificación para limitar la deducción por la pérdida en venta de acciones señalada por el Legislador en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2008, no resulta aplicable al caso de los contribuyentes que tienen como finalidad la de ser tenedora de acciones y, por tanto, la pérdida por enajenación de acciones no constituye una actividad extraordinaria.

Ahora bien, aun en el supuesto sin conceder que los fines parafiscales señalados en la iniciativa de Ley del Impuesto sobre la Renta presentada por el Ejecutivo en el año de 1967 resultaran aplicables a los contribuyentes que tiene como objeto la tenencia de acciones, de cualquier forma resulta inconstitucional la limitante de la deducción por la pérdida en enajenación de acciones que se obtenga.

Lo anterior, toda vez que las leyes fiscales de nuestro país otorgan un

sinnúmero de facultades a las autoridades fiscales tendentes a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los gobernados e, incluso, tipifican como delito algunas conductas que se consideran particularmente lesivas al interés público, en las que quedan comprendidas aquellas operaciones que motivaron al Ejecutivo a proponer la reforma legal que se combate y al Congreso de la Unión a aprobarla.

Inclusive, a partir del 1º de enero de 2008, el legislador reformó el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de que, al ejercer sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales determinen la existencia de la simulación de actos.

En efecto, en términos del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán determinar la simulación de actos y determinar las contribuciones omitidas como resultado del hecho imponible efectivamente gravado.

Derivado de lo antes mencionado, es evidente que si la autoridad determinara que un contribuyente llevó a cabo la simulación de una enajenación de acciones únicamente para disminuir su base gravable, podrá determinarle omisiones en materia de contribuciones por dicha simulación.

Por ello, si existe al alcance de las autoridades fiscales la posibilidad de determinar la simulación de actos, no existe justificación para que el legislador limite la deducción de una erogación relacionada con el objeto social del contribuyente, como ocurre en el caso, y no le permita tomarla en el ejercicio en que impacta su patrimonio.

En efecto, en todo caso la verificación de la reducción artificial de la base

gravable es una cuestión que corresponde a las autoridades fiscales a través de sus facultades de comprobación, por lo que resulta injustificado que se dé un trato diferencial a contribuyentes que incurren en pérdidas por enajenación de acciones mientras llevan a cabo sus operaciones regulares.

Esta situación es aún más evidente si tomamos en cuenta que la propia fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los contribuyentes a que, en caso de que la enajenación de acciones tenga lugar entre partes relacionadas, se exhiba conjuntamente con el aviso de enajenación de acciones, un estudio de precios de transferencia que valide que la operación fue a precios de mercado.

Por ello, inclusive en el caso de operaciones entre partes relacionadas, éstas están obligadas a acreditar que la enajenación de acciones fue llevada a cabo a precios de mercado, sin alteración alguna que les permita modificar la base del impuesto sobre la renta de manera artificial.

Conforme a lo antes mencionado, si las operaciones son realizadas a precios de mercado y no se modifica la base gravable, es claro que no se cumple el objetivo que busca el legislador en la exposición de motivos de reformar al artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Inclusive, es importante recordar que en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Asimismo, conforme al artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes que lleven a cabo operaciones con partes relacionadas lo hagan a precios de

mercado y en caso de que no se encuentre a precios de mercado, hacer los ajustes correspondientes.

Por lo anterior, es claro que la limitante a la deducción de la pérdida por enajenación de acciones con el supuesto propósito de evitar la simulación se encuentra injustificada, pues existen otros medios al alcance de las autoridades fiscales para cerciorarse que los contribuyentes no modifiquen artificialmente la base del impuesto sobre la renta a su cargo.

Por tanto, es claro que la explicación que pudiera pretender esgrimirse para el trato tributario desigual que se contiene en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir de la existencia de algunos contribuyentes que realizan ciertas maniobras para obtener pérdidas ficticias en la enajenación de acciones, de ninguna manera puede resultar válida para justificarlo.

Lo anterior, pues algunas de las ventas de acciones son realizadas en la Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, por lo que en las mismas no es posible llevar a cabo maniobras para obtener pérdidas ficticias ya que para efecto de llevar a cabo la deducción se toma en cuenta el costo comprobado de adquisición a valor de la Bolsa.

Por lo que hace a las ventas de acciones llevadas a cabo fuera de la Bolsa de Valores entre partes independientes, es ilógico pensar que el vendedor de las acciones disminuya el precio de las mismas para efecto de obtener una pérdida y llevar a cabo una deducción, cuando tiene la posibilidad de vender a un precio mayor las acciones y obtener una ganancia.

Ahora bien, en el supuesto de que la venta de las acciones mediante la cual se obtiene la pérdida que se pretende deducir, es mas factible pensar el hecho de

que haya habido maniobras por parte de los contribuyentes para efecto de simular la misma y obtener un beneficio fiscal.

No obstante lo anterior, en el supuesto antes mencionado las autoridades fiscales se percatarían de que dicha pérdida obtenida por una venta de acciones entre partes relacionadas es simulada.

Lo anterior, pues el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción b), señala que en el caso de que la operación haya sido llevada a cabo entre partes relacionadas, deberá presentarse un estudio de precios de transferencia sobre la determinación del precio de venta de las acciones en términos de los artículos 215 y 216 de la legislación en comento.

Por lo antes señalado, es evidente que no es justificación para el trato desigual que proporciona a los contribuyentes el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir de la existencia de algunos contribuyentes que realizan ciertas maniobras para obtener pérdidas ficticias.

Aunado a lo anterior, cabe mencionar que la pérdida por enajenación de acciones resulta deducible para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

Lo anterior, pues si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de "la actividad del contribuyente", ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el contribuyente tenga más de una actividad.

Ello es así, pues no es factible sostener que la realización de una actividad que no es la preponderante puede considerarse aislada del objeto social y que no trascienda para efectos fiscales, máxime que puede afirmarse que dicha actividad no preponderante tampoco sea un simple pasatiempo o que no tiene relevancia para quien la realiza, cuando se trata de una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el contribuyente en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos.

De lo anterior, podemos concluir que todo gasto que genere un ingreso para los contribuyentes (sea derivado de su actividad preponderante o no) será deducible para efectos del impuesto sobre la renta, por lo que si todo gasto es deducible, no resulta trascendente si el mismo es ordinario o extraordinario, siempre y cuando genere ingresos al contribuyente.

En efecto, no resulta trascendente si las operaciones por las que se obtienen ingresos o pérdidas son ordinarias o extraordinarias para los contribuyentes, sino lo que resulta trascendente es que dichas operaciones le generen o no ingresos al contribuyente.

Esto es así, pues lo que resulta trascendente para efectos de determinar las deducciones para efectos del impuesto sobre la renta, es que si la actividades generan o no ingresos, sin importar que dicha ganancia o pérdida derive de una operación ordinaria o extraordinaria.

Así, resulta evidente la inconstitucionalidad del artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que los motivos por los que el Legislador pretende limitar la deducción de pérdida que se obtenga en la

enajenación de acciones, no resultan trascendentes para los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

#### IV.2.2 Violación al principio de equidad

##### IV.2.2.1 Inobservancia al principio de equidad

Lo previsto en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria analizada en el primer Capítulo de la presente tesis.

Efectivamente, como se ha venido mencionando, el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta limita el derecho de los contribuyentes a deducir las pérdidas sufridas por la enajenación de acciones, hasta por el importe de las ganancias obtenidas por la venta de acciones y otros títulos valor en el mismo ejercicio o en los diez siguientes, lo que se traduce en un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley, sin que exista una razón que válidamente lo justifique.

En efecto, al impedir a los contribuyentes que han sufrido pérdidas con motivo de la enajenación de acciones de su propiedad, la deducción de las mismas por un importe superior al de las ganancias que hayan obtenido por la enajenación de otras acciones o títulos valor, se les está colocando en una situación de desigualdad frente a otros contribuyentes que hayan obtenido sus ingresos a partir de realizar operaciones, erogaciones y gastos relacionados con operaciones distintas de las de venta de acciones, que también les han implicado una disminución patrimonial, siendo que a éstos últimos sí se les reconoce para la determinación de la base del tributo en análisis.

IV.2.2.2 Desigualdad de los contribuyentes que obtienen pérdidas por concepto de enajenación de acciones respecto de los que obtienen pérdidas por enajenación de otros bienes.

Efectivamente, si dos contribuyentes realizan el mismo monto de gastos o sufren la misma cantidad de pérdidas por la enajenación de bienes tales como acciones, terrenos, activos fijos, títulos valor que representan la propiedad de bienes, etc. y obtienen ingresos por una cantidad igual, no existe razón alguna que justifique que uno de ellos pague un impuesto mayor que el otro, por el sólo hecho de que los ingresos de uno provengan de la ganancia en enajenación de acciones y los del otro provengan de otros conceptos.

Esto es, si dos contribuyentes obtienen ingresos por la misma cantidad, es claro que ven incrementada su capacidad contributiva en la misma medida, independientemente de que las operaciones que dieron origen al incremento de su patrimonio sean o no de enajenación de acciones y otros títulos valor.

De igual forma, los gastos, costos, adquisiciones y demás operaciones que realizaron ambos contribuyentes, que implicaron una disminución en su patrimonio debieran recibir el mismo reconocimiento y tratamiento en la ley, situación que no acontece en la especie.

Para evidenciar la inconstitucionalidad de la disposición que nos ocupa piénsese en el siguiente ejemplo:

Dos contribuyentes perciben durante el ejercicio \$1,000.00 de ingresos acumulables por conceptos distintos de la ganancia en enajenación de acciones o de terrenos. Igualmente, ambos contribuyentes realizan adquisiciones y gastos por un importe de \$500.00.

Además, el primero de estos contribuyentes sufre una pérdida con motivo de la enajenación de un terreno por un importe de \$300.00, ya que lo adquirió en \$1,100.00 y lo enajenó en \$800.00.

Por su parte, el segundo de estos contribuyentes adquirió acciones en un precio de \$1,100.00 y las enajenó en \$800.00, por lo que también sufrió una pérdida de \$300.00.

En ambos casos, la utilidad o renta que obtuvieron los dos contribuyentes durante este ejercicio fue idéntica, es decir, de \$200.00, pues obtuvieron ingresos por \$1,000.00, efectuaron gastos y otras adquisiciones deducibles por \$500.00 y sufrieron una pérdida por la enajenación de bienes de \$300.00.

Sin embargo, por el sólo hecho de que el primero de estos contribuyentes sufrió la pérdida de \$300.00 con motivo de la enajenación de un terreno y el segundo con motivo de la enajenación de acciones, en virtud de lo dispuesto por la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dará lugar a un tratamiento inequitativo, ya que uno de ellos sí podrá reconocer en el propio ejercicio dicha pérdida, mientras que el otro sólo podrá hacerlo si obtiene utilidad por la enajenación de otras acciones.

El contribuyente que sufrió la pérdida por la venta del terreno sí podrá deducirla y, por tanto, pagará el impuesto sobre una base gravable de \$200.00 y, el segundo, al no haber obtenido ingresos por la enajenación de acciones, se verá obligado a pagar el gravamen sobre una base de \$500.00, al no poder deducir la pérdida que sufrió por la enajenación de acciones.

Esto es, la naturaleza del bien que enajena un contribuyente y que da origen a una pérdida con menoscabo de su patrimonio, no puede constituir una razón que válidamente justifique un trato tributario desigual, en la medida en que se

trate de bienes estrictamente indispensables para la actividad mercantil de los sujetos, en un impuesto al ingreso que debe atender a la auténtica modificación patrimonial, tanto positiva como negativa, que registre el contribuyente.

En otras palabras, el hecho de que un contribuyente, por razones propias de su actividad, enajene acciones sufriendo una pérdida, no puede constituir una razón que válidamente justifique el trato tributario distinto que se contiene en el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto del que reciben otros contribuyentes que enajenan otro tipo de bienes, cualesquiera que éstos sean.

De acuerdo con lo anterior, es claro que la disposición que nos ocupa resulta violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, pues otorga un trato tributario distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la Ley.

IV.2.2.3 Desigualdad entre contribuyentes que tienen una pérdida en venta de acciones y que obtienen ingresos por enajenaciones de acciones respecto de los que obtienen ingresos por cualquier otro concepto

Aun entre contribuyentes que en el mismo ejercicio han realizado operaciones de venta de acciones, el artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga un trato distinto sin que exista una razón que válidamente lo justifique.

En efecto, dos contribuyentes que obtienen ingresos por el mismo importe, pero uno de ellos los genera con motivo de ganancias derivadas de operaciones de enajenación de acciones y otro por cualquier otro concepto, quedan colocados

en una situación de desigualdad.

Lo anterior, en virtud de que el contribuyente que obtenga utilidades por concepto de enajenación de acciones podrá deducir las pérdidas que haya sufrido por el mismo concepto, mientras que el que obtuvo ingresos por un concepto diverso no podrá llevar a cabo la deducción de la pérdida por concepto de enajenación de acciones.

En este caso, si ambos contribuyentes obtuvieron una pérdida por enajenación de acciones por el mismo monto y obtuvieron ingresos por el mismo monto (aunque uno de ellos por enajenación de acciones), es claro que la modificación patrimonial real de ambos sujetos será idéntica, pues habrán obtenido la misma cantidad de ingresos y sufrido el mismo decremento patrimonial por concepto de pérdidas en la enajenación de acciones.

Sin embargo, el hecho de que los ingresos de uno de estos contribuyentes hubieran derivado de la ganancia obtenida en la enajenación de acciones y otros títulos valor, mientras que los ingresos del otro tengan un origen distinto, dará lugar a que el que obtuvo utilidades por la enajenación de acciones pague un impuesto notablemente inferior al segundo, pues podrá deducir las pérdidas sufridas por la enajenación de acciones hasta el monto de sus ganancias, lo cual se traduce en un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Lo anterior se hace más evidente a través del siguiente ejemplo:

Supongamos que dos contribuyentes perciben en el ejercicio \$1,000.00 de ingresos, sólo que el primero los recibe por concepto de ganancia en enajenación de acciones y el segundo por una operación distinta.

En el mismo ejercicio, ambos contribuyentes enajenan acciones sufriendo una pérdida cada uno de \$1,000.00.

En este caso, en virtud de lo dispuesto por la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente que obtuvo utilidades por enajenación de acciones no pagará impuesto alguno, pues podrá deducir la pérdida que sufrió con motivo de la enajenación de acciones, al haber obtenido ingresos por operaciones similares en cantidad de \$1,000.00.

Sin embargo, el contribuyente que obtuvo ingresos por un concepto distinto a la enajenación de acciones, no obstante haber percibido ingresos en un monto idéntico y sufrido la misma cantidad de pérdidas por enajenación de acciones, quedará obligado a pagar el impuesto aplicando la tasa respectiva al resultado fiscal, que en nuestro ejemplo fue de \$1,000.00.

Lo anterior, como consecuencia de no haber podido deducir dichas pérdidas por haber generado sus ingresos acumulables por otros conceptos distintos del de ganancia en enajenación de acciones y otros títulos valor.

Así entonces, es claro que la disposición en análisis resulta violatoria de la garantía de equidad tributaria, pues otorga un trato distinto entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

A mayor abundamiento, el hecho de que un contribuyente perciba ingresos acumulables por concepto de ganancias en la enajenación de acciones o por cualquier otra operación distinta, no puede justificar en forma alguna que se otorgue un trato tributario desigual, en la medida en que en ambos casos su capacidad contributiva se ve modificada en la misma medida.

De igual forma, el hecho de que los costos o gastos de un contribuyente estén

representados por pérdidas en la enajenación de acciones o por pérdidas en la enajenación de otros bienes o cualquier otro tipo de deducciones, de ninguna forma justifica un trato tributario desigual y más gravoso, habida cuenta de que todos estos conceptos afectan en la misma medida su capacidad contributiva.

Así entonces, es claro que la naturaleza de las operaciones que dan origen a las pérdidas o a los ingresos de un contribuyente, no puede constituir una razón que válidamente justifique un trato tributario desigual otorgado respecto de sujetos que tienen una idéntica capacidad contributiva para efectos del impuesto sobre la renta, contribución que grava la verdadera modificación patrimonial de los contribuyentes.

El impuesto sobre la renta grava las utilidades obtenidas por el contribuyente en cada ejercicio, independientemente de cuáles hayan sido las operaciones que les dieron origen, por lo que el trato desigual que se contiene en la disposición combatida no puede tener justificación alguna.

En estos términos, es claro que la disposición que nos ocupa otorga un trato tributario distinto sin que exista una razón que válidamente lo justifique, al impedir la deducción de pérdidas reales sufridas por un contribuyente al enajenar acciones de su propiedad, por el sólo hecho de no haber obtenido ganancias en operaciones similares durante el ejercicio, siendo que en otros casos no lo hace dando un trato desigual a iguales.

Es importante mencionar que la doctrina fiscal de nuestro país se ha pronunciado unánimemente en este sentido. En efecto, el licenciado en Derecho y contador público Enrique Calvo Nicolau y el contador público Enrique Vargas Aguilar, en su obra denominada “Estudio de la Ley del Impuesto sobre

la Renta”<sup>40</sup> señalan respecto del artículo 25, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que corresponde al mismo texto del artículo 32, fracción XVII de dicho ordenamiento, lo siguiente:

“En nuestra opinión, resulta inconstitucional la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la disposición que se contiene en la fracción XVIII del artículo 25, ya que al no permitirse la deducción de la pérdida en la enajenación de acciones, se origina un trato desigual para quienes se encuentran en igualdad de circunstancias. En efecto, no cubren el mismo impuesto sobre la renta (situación de desigualdad) dos personas que se encuentran en la misma posición de haber modificado su patrimonio en diez millones de pesos (situación de igualdad), ya que mientras una que no enajenó acciones sí estuvo en posibilidad de deducir todos los costos, gastos y pérdidas en las que incurrió, la segunda no puede deducir una legítima pérdida en enajenación de acciones, en virtud de la disposición legal mencionada; esto ocasiona que la segunda persona genere una utilidad superior en comparación con la que obtiene la primera, para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Lo anterior provoca una violación al principio de proporcionalidad y equidad, ya que no se da un trato igual a dos personas que se encuentran en igualdad de condiciones, y por lo tanto se está en presencia de una disposición que viola el principio contenido en la fracción IV del artículo 54 constitucional, el cual, como reiteradamente ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contiene auténticamente una garantía individual”.

Por su parte, el licenciado Agustín López Padilla en su obra “Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única<sup>41</sup>” señala también respecto al artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo siguiente:

“La disposición contenida en el segundo párrafo de ésta fracción fue incorporada desde el 1º de enero de 1988 para limitar la deducción de pérdidas provenientes de enajenación de acciones, solamente contra las ganancias que obtuviera el contribuyente igualmente en la

---

<sup>40</sup> Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique “Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, 1ra Edición, Editorial Themis, México, 1986.

<sup>41</sup> López Padilla, Agustín “Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única” Tomo I Personas Morales, 4ª. Edición, Dosfiscal, México, 2011.

enajenación de acciones o de otros valores mobiliarios y fuera en el mismo ejercicio, y en aquel entonces establecía la ley en los cinco ejercicios siguientes. Con la reforma del 1º de enero de 2008 continúan limitadas las pérdidas por la enajenación de acciones, al establecerse que no excederán del monto de las ganancias que en su caso obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio, pero ahora se amplía hasta los 10 siguientes ejercicios.

Esta disposición en parte se explica por el crack que tuvo la Bolsa Mexicana de Valores en el año de 1987, por lo que el legislador previendo que a partir del año citado muchas empresas podrían tener altas pérdidas por el crack bursátil, limitó la deducción de tales pérdidas contra ganancias provenientes igualmente de enajenación de acciones o de otros valores, ya sea en el mismo ejercicio en que se obtuvieron las pérdidas o en los cinco siguientes.

La disposición anterior definitivamente es a todas luces injusta, pues no se le está dando el mismo tratamiento que a la obtención de ganancias por enajenación de acciones. En la obtención de ganancias por enajenación de acciones como ya lo explicamos, es acumulable en el ejercicio correspondiente respecto de todos los ingresos y en todo caso si el legislador pretende ser justo debió haber limitado la acumulación por la ganancia en la enajenación de acciones solamente en aquellos ejercicios en que el contribuyente obtuviera pérdidas por enajenación de acciones, es decir, si las pérdidas solamente pueden deducirse contra la ganancia por enajenación de acciones, el mismo tratamiento debe tener la ganancia respecto de las pérdidas. Sin embargo, los contribuyentes que obtuvieron pérdidas hasta el 31 de diciembre de 1987 podrán deducirlas contra otros ingresos pues la disposición que comentamos entró en vigor hasta el 1º de enero de 1988 y de aplicarse a ejercicios anteriores sería en detrimento de la disposición constitucional que prohíbe (SIC) la aplicación retroactiva de las leyes.”

Por su parte, los contadores públicos Carlos Sandoval, José Angel Eseverri, José Ibarra Posada y Enrique Ramírez Villegas, en su artículo denominado “Enajenación de Acciones”, publicado en el número 125 de la revista denominada “Fiscoactualidades”<sup>42</sup>, señalan respecto de las restricciones a la deducción de la pérdida sufrida con motivo de la enajenación de acciones lo siguiente:

---

<sup>42</sup> Sandoval, Carlos, José Ángel Eseverri, José Ibarra Posada y Enrique Ramírez Villegas “Fiscoactualidades” Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Noviembre, 1985.

“En la actualidad, cuando una persona enajena acciones o partes sociales, la ganancia obtenida se grava totalmente, aunque en la forma gradual determinada por la Ley. Sin embargo, cuando la persona física sufre una pérdida en la enajenación de acciones o partes sociales, ésta no puede deducirse en su totalidad quedando una pérdida que sólo puede compensarse, vía un mecanismo especial, contra ganancias obtenidas en la enajenación de estos bienes o de inmuebles en los tres siguientes ejercicios.

De esta situación resulta, en la mayoría de los casos, que el contribuyente no pueda hacer uso de la pérdida pendiente de deducir y que se pierda durante el transcurso del tiempo, al no tener ganancias por este concepto. Lo anterior provoca una situación de inequidad que cabe resolverse. Todavía más no se explica la razón por la cual se limita a tres años el plazo para hacer uso de dicha pérdida, situación que también parece inequitativa”.

En estos términos, es claro que el trato tributario distinto que se otorga mediante la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que evidentemente carece de una justificación válida, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política.

#### IV.2.2.4 Inexistencia de la justificación del trato inequitativo

Asimismo, se evidencia la inconstitucionalidad del artículo 32 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta si se toma en cuenta que las restricciones a la deducción de pérdidas sufridas en ventas de acciones que se contienen en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, tienen como supuesta justificación evitar la simulación de este tipo de operaciones por parte de los contribuyentes con objeto de disminuir el impuesto a su cargo.

Al respecto, cabe mencionar que anteriormente ya fueron señaladas las razones por las cuales los motivos del legislador para limitar la deducción de la pérdida por enajenación de acciones resulta injustificada.

Pues como se señaló, las autoridades fiscales cuentan con las siguientes facultades:

a) Podrán ejercer sus facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para verificar la disminución artificiosa de la base gravable.

b) En el caso de enajenación de acciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán verificar que dicha operación efectivamente fue realizada a precios de mercado y, en caso contrario, determinar la omisión de contribuciones.

c) Durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de actos por los contribuyentes y, en su lugar, determinar el acto real subyacente y determinar las contribuciones omitidas por dicha simulación.

No obsta para concluir lo anterior, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya determinado que los fines fiscales son excepciones válidas al principio de equidad tributaria.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis:

**“RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).** El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la citada Ley, siempre

que el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable; en razón de que los efectos de tales limitantes se surten para todos los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos; y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza, se encuentran en situaciones diferentes. Además, la justificación de las deducciones no es simplemente que éstas incidan negativamente en el patrimonio del contribuyente, sino además, que tengan el carácter de estrictamente indispensables para el fin de la actividad realizada; de ahí que las empresas deben operar con márgenes de endeudamiento razonable, pues en la medida en que dichas deudas rebasan la proporción establecida en la citada fracción XXVI, los intereses derivados de las mismas no pueden ser deducibles, con lo cual, por un lado, se evitan las planeaciones basadas en el sobreendeudamiento de las empresas y, por otro, se controlan las prácticas evasoras.

Amparo en revisión 2210/2005. Daimlerchrysler Services de México, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Carmen Vergara López y José Alberto Tamayo Valenzuela.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Jorge Luis Revilla de la Torre, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Heriberto Pérez Reyes, Verónica Nava Ramírez, Carmen Vergara López y Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 112/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de cuatro de julio de dos mil siete.<sup>43</sup>

Como se advierte de la tesis, en el caso de erogaciones que no son

---

<sup>43</sup> Tesis 1a./J. 112/2007; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Agosto de 2007; Pág. 310.

estrictamente indispensables, es válido que el legislador no reconozca su deducibilidad por ser vehículos utilizados para lograr prácticas evasoras.

Sin embargo, cuando se trata de una pérdida por enajenación de acciones derivada de operaciones llevadas a cabo en cumplimiento al objeto social de los contribuyentes, estamos en presencia de una erogación estrictamente indispensable.

En efecto, muchos otros contribuyentes llevan a cabo la enajenación de acciones a fin de obtener sus ingresos, por lo que es evidente que estamos en presencia de una erogación estrictamente indispensable (disminución patrimonial).

Conforme a lo anterior, si la pérdida por enajenación de acciones es una erogación estrictamente indispensable para la realización del objeto social de los contribuyentes, resulta inequitativo que no se reconozca el efecto negativo en su patrimonio para la determinación de la base del gravamen o que se condicione a la obtención de utilidades por la venta de otras acciones.

Incluso, la inequidad de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es evidente si hacemos referencia a los criterios emitidos recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre los casos en los que se justifica el tratamiento inequitativo con base en fines fiscales, uno de las cuales se transcribe a continuación:

**“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.**

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la

precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.<sup>44</sup>

Como se desprende de la tesis antes transcrita, se establecen cuatro criterios para determinar si el trato inequitativo se encuentra justificado, los cuales se analizan a continuación:

a) Exista una diferencia de trato. Como se mencionó anteriormente, el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un trato diferenciado a la pérdida por enajenación de acciones frente a otras erogaciones que impactan negativamente la capacidad contributiva del sujeto, ya que mientras permite la deducción en el ejercicio en que se incurre al resto de las erogaciones, en el caso de pérdida por enajenación de acciones, dicha deducción está limitada a la obtención de ingresos por el mismo concepto.

b) El trato diferenciado se deba a un fin legítimo.- En el primer capítulo se analizó que la finalidad de la limitante prevista en el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta busca un fin recaudatorio, consiste en que no se erosione la base del impuesto sobre la renta por operaciones artificiales.

---

<sup>44</sup> Tesis 2a./J. 31/2007; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Marzo de 2007; Pág. 334.

c) El trato diferenciado sea el medio correcto para lograr el objetivo. Este requisito no se cumple en el caso del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que el medio idóneo para lograr su finalidad consistente en evitar operaciones artificiosas que disminuyan la base del impuesto sobre la renta, es el ejercicio de facultades de comprobación con las que cuenta claramente la autoridad fiscal, incluso la de determinar actos simulados sin necesidad de que sean declarados por un Juez.

Lo anterior, pues es a través de las diversas facultades de comprobación que las autoridades fiscales pueden determinar si los contribuyentes están disminuyendo la base del impuesto sobre la renta a su cargo de forma artificial.

Asimismo, la autoridad también podrá determinar si una enajenación de acciones entre partes relacionadas fue pactada a precios de mercado y, en su caso, determinar el impuesto sobre la renta omitido.

Igualmente, las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de actos por los contribuyentes, con la finalidad de determinar el acto real subyacente y gravar al contribuyente conforme al hecho real llevado a cabo.

d) No se dé una afectación desproporcional o desmedida en los contribuyentes. En este caso, sí se genera una afectación desproporcional en los contribuyentes, ya que quienes realizan enajenaciones de acciones para cumplir con su objeto social, se ven impedidos a disminuir dicha pérdida en su totalidad en el ejercicio en que la incurren.

Con base en lo anterior, tenemos que conforme a los criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta da un trato inequitativo que no tiene

justificación alguna, por lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

#### IV.2.3 Violación al principio de igualdad

##### IV.2.3.1 Transgresión a l principio de igualdad

La fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2008, otorga un trato distinto a personas que se encuentran en la misma situación jurídica.

Efectivamente, como se ha apuntado anteriormente, la disposición cuya inconstitucionalidad se cuestiona en la presente tesis, limita el derecho de los contribuyentes a deducir las pérdidas sufridas por la enajenación de acciones, hasta por el importe de las ganancias obtenidas por la venta de acciones y otros títulos valor en el mismo ejercicio o en los diez siguientes, situación que se traduce en un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley, sin que exista una razón que válidamente lo justifique.

Lo anterior es así, toda vez que al impedir a los contribuyentes que han sufrido pérdidas con motivo de la enajenación de acciones de su propiedad, la deducción de las mismas por un importe superior al de las ganancias que hayan obtenido por la enajenación de otras acciones o títulos valor, se les está colocando en una situación de desigualdad frente a otros contribuyentes que hayan obtenido sus ingresos a partir de realizar operaciones, erogaciones y gastos relacionados con operaciones distintas de las de venta de acciones, que también les han implicado una disminución patrimonial, siendo que a éstos últimos sí se les reconoce para la determinación de la base del tributo en análisis, sin tener que observar las limitantes aducidos para el caso de

enajenación de acciones.

Efectivamente, si dos contribuyentes realizan el mismo monto de gastos o sufren la misma cantidad de pérdidas por la enajenación de bienes, tales como acciones, terrenos, activos fijos, títulos valor que representan la propiedad de bienes, etc. y obtienen ingresos por una cantidad igual, no existe razón alguna que justifique que uno de ellos pague un impuesto mayor que el otro, por el sólo hecho de que los ingresos de uno provengan de la ganancia en enajenación de acciones y los del otro provengan de otros conceptos.

Esto es, si dos contribuyentes obtienen ingresos por la misma cantidad, es claro que ven incrementada su capacidad contributiva en la misma medida, independientemente de que las operaciones que dieron origen al incremento de su patrimonio sean o no de enajenación de acciones y otros títulos valor.

Lo anterior, pues los gastos, costos, adquisiciones y demás operaciones que realizaron ambos contribuyentes, que implicaron una disminución en su patrimonio debieran recibir el mismo reconocimiento y tratamiento en la ley, situación que no acontece conforme a lo dispuesto por la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así entonces, el hecho de que un contribuyente, por razones propias de su actividad, enajene acciones sufriendo una pérdida, no puede constituir una razón que válidamente justifique el trato desigual que se contiene en la disposición cuya constitucionalidad se cuestiona, respecto del que reciben otros contribuyentes que enajenan otro tipo de bienes, cualesquiera que éstos sean.

Lo anterior es así, pues mientras aquellos contribuyentes que obtengan una pérdida por enajenar bienes distintos a acciones o títulos valor, podrán gozar de la deducción de dichos gastos contra la totalidad de su ingresos, los

contribuyentes que obtengan una pérdida por enajenación de acciones se verán obligados a limitarse a efectuar dicha deducción solo contra el monto de ganancias por ese mismo concepto, lo cual, evidentemente las coloca en una situación de clara desigualdad.

En este sentido, resulta claro que el artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que trata en forma distinta a personas que se encuentran en un mismo supuesto normativo, otorgando a algunas mayores beneficios que a otras, sin que se pueda advertir una razón válida o justificada.

Efectivamente, la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga una situación de privilegio a algunas personas, mientras que a otras que se encuentran en una situación análoga, las trata en forma distinta, al excluirlas de poder deducir un menoscabo en su patrimonio contra la totalidad de sus ingresos y solamente contra aquellos obtenidos por venta de acciones o títulos valor, lo que va en contra de la garantía de igualdad jurídica prevista en el artículo 1° de nuestra Constitución.

Es importante mencionar que la doctrina fiscal de nuestro país se ha pronunciado unánimemente en este sentido. En efecto, el licenciado en Derecho y contador público Enrique Calvo Nicolau y el contador público Enrique Vargas Aguilar, en su obra denominada “Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta”<sup>45</sup> señalan respecto del artículo 25, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que corresponde al mismo texto del actual artículo 32, fracción XVII de dicha legislación, lo siguiente:

---

<sup>45</sup> Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique “Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, Editorial Themis,

“En nuestra opinión, resulta inconstitucional la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la disposición que se contiene en la fracción XVIII del artículo 25, ya que al no permitirse la deducción de la pérdida en la enajenación de acciones, se origina un trato desigual para quienes se encuentran en igualdad de circunstancias. En efecto, no cubren el mismo impuesto sobre la renta (situación de desigualdad) dos personas que se encuentran en la misma posición de haber modificado su patrimonio en diez millones de pesos (situación de igualdad), ya que mientras una que no enajenó acciones sí estuvo en posibilidad de deducir todos los costos, gastos y pérdidas en las que incurrió, la segunda no puede deducir una legítima pérdida en enajenación de acciones, en virtud de la disposición legal mencionada; esto ocasiona que la segunda persona genere una utilidad superior en comparación con la que obtiene la primera, para efectos del pago del impuesto sobre la renta.

Lo anterior provoca una violación al principio de proporcionalidad y equidad, ya que no se da un trato igual a dos personas que se encuentran en igualdad de condiciones, y por lo tanto se está en presencia de una disposición que viola el principio contenido en la fracción IV del artículo 54 constitucional, el cual, como reiteradamente ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contiene auténticamente una garantía individual”

De acuerdo con lo anterior, es claro que la fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de igualdad prevista en el artículo 1° de nuestra Constitución Política, pues otorga un trato desigual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la Ley.

## CONCLUSIONES

1. El principio de proporcionalidad consiste en gravar a cada contribuyente atendiendo a su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, es decir, atendiendo a su capacidad contributiva.
2. El principio de equidad consiste en dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias jurídicas y desigual a los gobernados que se encuentran en una situación diferente frente a la Ley.
3. El principio de igualdad se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir los gobernados que se encuentran en determinada situación legal.
4. El principio del destino público de las contribuciones consiste en que todos los recursos que recaude el Fisco Federal sean destinados al gasto público.
5. El impuesto sobre la renta es la contraprestación de dinero o especie exigido por el Estado de manera directa, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público respecto de los ingresos de las que son residentes en México, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan y respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el territorio nacional de las que son residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste.
6. Las deducciones son todos aquellos conceptos que la ley permite descontar de los ingresos obtenidos por los contribuyentes y son de suma importancia para la determinación del impuesto a cargo del contribuyente pues se restan a los ingresos para efecto de determinar la base gravable del impuesto.

7. Hay dos tipos de deducciones: las estrictamente necesarias para que un contribuyente desarrolle sus actividades y las que son concesiones otorgadas por el legislador a favor de los contribuyentes.

8. El artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite llevar a cabo la deducción de la pérdida por enajenación de acciones por los montos obtenidos por el mismo concepto y en el ejercicio en que se generó o en los diez ejercicios fiscales siguientes.

9. El artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria pues al limitar la deducción de las pérdidas obtenida por los contribuyentes por enajenación de acciones no esta restando a los ingresos todos los gastos en que incurrió en contribuyente para su generación y por lo tanto no se esta gravando al sujeto del tributo que sufre este tipo de pérdidas atendiendo a su verdadera capacidad contributiva.

10. El artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de equidad tributaria contemplado en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que a los contribuyentes que obtienen una pérdida por la enajenación de acciones les limita la deducción de la misma contra la ganancia obtenida por el mismo concepto, siendo que a los contribuyentes que obtiene una pérdida por concepto diverso no les es impuesta la limitante en comento.

Asimismo, es importante mencionar que dicho dispositivo legal también resulta violatorio del principio de equidad tributaria, ya que limita el hecho de llevar a cabo la deducción de la pérdida obtenida por la enajenación de acciones dentro de los siguientes 10 ejercicio fiscales, siendo que los contribuyentes que obtienen una pérdida por otro concepto no están sometidos a ésta limitante.

Aunado a lo anterior, el dispositivo legal en comento resulta violatorio del principio de equidad tributaria entre contribuyentes que obtienen una pérdida por enajenación de acciones, pues los sujetos del impuesto que sufren la pérdida en comento y obtienen ganancias por este concepto sí pueden deducir su pérdida mientras que a los que de igual forma sufren una pérdida por venta de acciones pero no obtienen ganancias por dicho concepto no pueden deducir su pérdida.

11. La fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria de la garantía de igualdad contemplada en el artículo 1° de nuestra Carta Magna, pues impide a los contribuyentes que han sufrido un pérdida derivada de una venta de acciones llevar a cabo la deducción de la misma por un importe superior al de las ganancias obtenidas por la enajenación de otras acciones o títulos valor, causando así una situación de desigualdad frente a otros contribuyentes que han obtenido sus ingresos a partir de la realización de operaciones, erogaciones y gastos relacionados con operaciones diferentes a la de venta de acciones, que también les han implicado una disminución patrimonial, siendo que a éstos últimos sí se les reconoce ésta para la determinación de la base del impuesto sobre la renta, sin estar obligados a observar las limitantes establecidas para la enajenación de acciones.

12. La regulación de la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones es de suma importancia para la determinación del impuesto sobre la renta, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lleva mas de una década resolviendo y fijando criterios en los juicios de amparo interpuestos por los contribuyentes en contra de los dispositivos legales en que se ha venido contemplando la deducción en comento.

13. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido concediendo el amparo y protección de la Justicia Federal a los contribuyentes en contra de las disposiciones que han reglado la deducción de la pérdida por enajenación de acciones.

14. Actualmente esta pendiente que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelva los juicios de amparo interpuestos por los contribuyentes en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2008.

15. Durante la tramitación de los juicios de amparo interpuestos por los contribuyentes en contra del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2008, las autoridades fiscales en los alegatos que han formulado han tratado de justificar la constitucionalidad de las limitantes establecidas para efecto de llevar a cabo la deducción de las pérdidas obtenidas por la enajenación de acciones señalando que dichas limitantes tienen la finalidad de evitar que los contribuyentes lleven a cabo la simulación de este tipo de operaciones con la finalidad de obtener un beneficios fiscal obtenido.

16. En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1967 los legisladores atendiendo a la realidad que se vivía en ese entonces en México impusieron limitantes a la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes con la finalidad de evitar que éstos llevaran a cabo la simulación de dicha operación con la finalidad de verse beneficiados fiscalmente.

17. Actualmente, resulta inoperante el argumento hecho valer por las autoridades fiscales con la finalidad de justificar la constitucionalidad de las limitantes impuestas a la deducción de enajenación de acciones, pues la situación económica y fiscal de nuestro país es diferentes a la que se vivía en

1967.

18. Actualmente, si las autoridades fiscales pretenden evitar la simulación de la pérdida por enajenación de acciones existen medios legales para hacerlos, a saber sus facultades de fiscalización, por lo que, no resulta inoperante imponer limitantes a la deducción de las pérdidas obtenidas por los contribuyentes con la finalidad de evitar que estos obtengan beneficios fiscales por dicha operación.

19. La Suprema Corte de Justicia de la Nación debe hacer caso omiso a los argumentos hechos valer por las autoridades fiscales en sus alegatos formulados y conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a los contribuyentes.

20. Lo procedente es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declare la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta pues como se ha venido demostrando, dicho artículo contraviene lo dispuesto por los principios de equidad, proporcionalidad e igualdad constitucionales.

## **Libros y publicaciones**

Burgoa Orihuela, Ignacio "Las garantías individuales" Porrúa, México, 1995.

Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta", 1ra Edición, Editorial Themis, México, 1986.

Carbonell Sánchez, Miguel "Los derechos fundamentales en México" México, Porrúa, 2003.

Carrasco Iriarte, Hugo "Derecho Fiscal I" IURE Editores, México, 2003.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Díaz Bravo, Arturo "Contratos Mercantiles" Iure Editores, Octava Edición, México, 2006.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno.

Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1984.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México "Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas", México 1992.

Isauro López, José "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal" International Thomson Editores, S.A. de C.V., México 2007.

Jarach, Dino "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Abeledo-Perrot Editorial, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina 1996.

López Padilla, Agustín “Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única” Tomo I Personas Morales, 4ª. Edición, Dosfiscal, México, 2011.

Pérez Chávez, Fol Olgúin, “Estudio del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única” Tax Editores, México 2011.

Rioja Vizcaíno, Adolfo “Derecho Fiscal” Editorial Themis, 1a. Edición 1982.

Sánchez Gómez, Narciso “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, México, 2003.

Sandoval, Carlos, José Ángel Eseverri, José Ibarra Posada y Enrique Ramírez Villegas “Fiscoacutualidades” Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Noviembre, 1985.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Revista de Investigación Fiscal”, Marzo, 1970.

Zamora y Valencia, Miguel Angel “Contratos Civiles” Editorial Porrúa, México 2004.

[http://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa\\_de\\_M%C3%A9xico](http://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa_de_M%C3%A9xico)

[http://www.economia.com.mx/gustavo\\_diaz\\_ordaz.htm](http://www.economia.com.mx/gustavo_diaz_ordaz.htm)

### **Otras fuentes legales**

Código Civil Federal

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que envió en el año de 1967 el Presidente de la República a la H. Cámara de Diputados.

Ley del Impuesto sobre la Renta