

SEMENARIO JUDICIAL DE  
LA FEDERACIÓN  
(SCJN)  
(JURISPRUDENCIAS Y TESIS)

**JURISPRUDENCIA - MATERIA CONSTITUCIONAL - JULIO 2009  
Y EN MATERIA ADMINISTRATIVA  
INSTANCIA: PRIMERA SALA**

**OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.-** El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional.- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social - dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población.- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

1a./J. 65/2009

Amparo en revisión 846/2006.- \*\*\*\*\*\*, S.A.- 31 de mayo de 2006.- Cinco votos.- Ponente: José Ramón Cossío Díaz.- Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 224/2007.- Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. 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 811/2008.- Alejandro Joaquín Martí García.- 5 de noviembre de 2008.- Cinco votos.- Ponente: José Ramón Cossío Díaz.- Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 187/2009.- Geo Querétaro, S.A. de C.V.- 22 de abril de 2009.- Cinco votos.- Ponente: José Ramón Cossío Díaz.- Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 65/2009.- Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de diez de junio de dos mil nueve.

AMPARO EN REVISIÓN 846/2006. \*\*\*\*\*\*, S.A.

**CONSIDERANDO QUE:**

**PRIMERO.- Competencia.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto cuarto, en relación con el tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio del año dos mil uno y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

**SEGUNDO.- Temporalidad.** No se analiza la oportunidad en la interposición del recurso, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto la examinó y concluyó que éste fue presentado en los términos legalmente establecidos.

**TERCERO.- Problemática jurídica a resolver.** Dado que el órgano colegiado se avocó al estudio de los argumentos enderezados en el primer agravio del recurso de revisión -encaminados a controvertir las razones en que se apoyó el a quo para estimar infundadas las causales de improcedencia que la autoridad recurrente invocó en su informe justificado-, estimándolos inoperantes, corresponde a esta Sala el análisis de los agravios vertidos por la autoridad, tendentes a combatir la concesión del amparo, cuyo estudio reservó el órgano colegiado, a fin de dilucidar si la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo reclamado, es violatoria de la garantía de equidad en materia tributaria.

En caso de que alguno de dichos argumentos jurídicos resultara fundado, ello tendría como consecuencia la revocación de la concesión del amparo y, en esas circunstancias, correspondería a esta Sala el análisis de los conceptos de violación cuyo estudio habría sido omitido por la Juez Federal.

**CUARTO.- Cuestiones necesarias para resolver el asunto.** Los argumentos que serán estudiados en esta instancia son los que a continuación se sintetizan:

1. En primer término, debe atenderse a los planteamientos formulados por la parte quejosa a través de los conceptos de violación aducidos en la demanda de garantías.

1.1. En el primer concepto de violación se alega que el artículo transgrede la garantía de equidad tributaria, consagrada en el numeral 31, fracción IV, constitucional.

Previo delimitación del contenido de este principio, efectuando referencias a lo sostenido por la doctrina, así como a la interpretación que del mismo ha hecho este Alto Tribunal, la quejosa argumenta que la fracción LXX del artículo segundo del decreto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a disposiciones transitorias de dicho ordenamiento, establece un trato desigual a los iguales.

La quejosa considera que el numeral reclamado otorga un trato desigual injustificado, apreciando que dicha disparidad se actualiza entre los siguientes casos:

a) El primero de ellos lo identifica con el caso de los contribuyentes que con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta -en el año de dos mil dos-, enajenen acciones adquiridas de partes relacionadas durante el ejercicio fiscal de dos mil uno, caso en el cual, para determinar el costo promedio de las mismas, deberán disminuir el monto original ajustado de las acciones, las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar que la sociedad emisora de que se trate tenga a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda a las acciones del contribuyente;

b) El segundo de dichos casos corresponde a aquellos causantes que hubieren adquirido acciones durante dos mil uno, de partes no relacionadas o independientes, caso en el cual no deberá realizarse dicha disminución para la determinación del costo promedio de las mismas. En este mismo supuesto -recibiendo el trato apuntado-, la quejosa ubica aquellos casos en los que se enajenen acciones que hubieren sido adquiridas de partes relacionadas, pero con anterioridad al año de dos mil uno.

La quejosa aduce que la distinción apuntada -vinculada a dos factores: la relación con la parte de la cual fueron adquiridas las acciones, así como el haberlas adquirido durante dos mil uno.- no descansaría sobre bases objetivas y razonables.

En lo que denomina un análisis teleológico de la disposición reclamada, la quejosa hace referencia al texto del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precisando que en la determinación del monto original ajustado -como concepto necesario para calcular el costo promedio por acción, que finalmente será disminuido del ingreso correspondiente para la determinación de la ganancia-, se contempla la disminución de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, pero del periodo comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación -a diferencia de la disposición reclamada, que ordena la disminución de dichas pérdidas, correspondientes a un periodo previo a la adquisición de las acciones-.

Asimismo, la quejosa acude a la exposición de motivos de las reformas legislativas que entraron en vigor en dos mil dos, en la cual se plantea la necesidad de que se contemple dicho concepto -las pérdidas pendientes de amortizar.- en la

determinación del monto original ajustado, citando la parte conducente en la que se hace referencia a reconocer los efectos de dichas pérdidas, en lo que corresponde al periodo de tenencia accionaria.

Con base en lo anterior, la quejosa propone que el fin último de la reforma introducida en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue el de reconocer el valor real de las acciones al momento de la venta de las mismas, analizándose si dicho valor hubiere podido incrementarse o disminuirse, desde la fecha de adquisición y hasta la de enajenación, utilizando las diferencias existentes en los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta, reembolsos pagados, pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, etcétera.

En el desarrollo de dicho análisis teleológico, la quejosa también plantea que las disposiciones que hasta dos mil uno regulaban la determinación del costo fiscal de las acciones -artículos 19,124 y 124-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada-, no contemplaban la disminución de las pérdidas pendientes de amortizar, siendo éste uno de los "cambios más significativos que tuvo la legislación fiscal" en el año de dos mil dos.

De esta manera -propone la impetrante de garantías-, si un contribuyente adquiría acciones en cualquier año anterior a dos mil dos, el costo promedio por acción en enajenaciones subsecuentes se determinaba sin disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. En cambio, a partir del año dos mil dos -con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta-, en la determinación del costo promedio por acción se deberán disminuir las pérdidas fiscales, pero únicamente las generadas por el periodo transcurrido entre la fecha de adquisición de las acciones y la fecha de enajenación de las mismas.

Hecho lo anterior, alega que no existe justificación alguna para que el legislador haya establecido que únicamente algunos contribuyentes -entre los que se contaría la quejosa.- disminuyan, no sólo las pérdidas fiscales pendientes de aplicar generadas durante el periodo de tenencia accionaria, sino también aquellas que la empresa emisora de las acciones ya tenía a la fecha en que fueron adquiridas por el contribuyente.

Argumenta que en la exposición de motivos del artículo combatido no se establece una razón para determinar, a través del artículo segundo, fracción LXX, de dicho decreto, una diferenciación entre situaciones jurídicas que -a su juicio.- son idénticas, atendiendo al momento en que hubieren sido adquiridas las acciones -pues la disposición solamente resulta aplicable a las adquisiciones efectuadas en dos mil uno-, así como a la parte de la que hubieren sido adquiridas -dado que sólo aplica si la enajenante es parte relacionada de la adquirente, y no así si se trata de partes independientes-.

Con base en lo anterior y previa reiteración de las circunstancias que harían aplicable la situación descrita a su caso -en relación con la adquisición de acciones que habría efectuado, de parte relacionada, vía fusión-, concluye que resulta procedente el otorgamiento de la protección constitucional, dada la violación a la garantía constitucional de equidad, a efecto de que pueda determinar el costo promedio por acción sin disminuir las pérdidas fiscales que la empresa emisora tenía previo a la adquisición efectuada por la quejosa.

1.2. A través del segundo concepto de violación, la quejosa plantea la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, aduciendo que la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo que estableció la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, desconocería su capacidad contributiva real, al conminarla a considerar un concepto -las pérdidas fiscales de la empresa emisora de las acciones, previo a la adquisición de las mismas-, lo cual le resultaría totalmente ajeno.

En primer término, la quejosa procede a la determinación del contenido y alcance de la garantía constitucional que estima violada, haciendo referencia a antecedentes históricos de la misma, así como a la doctrina establecida jurisprudencialmente por este Alto Tribunal.

Argumenta que si el objeto de la disposición es valorar las acciones por el tiempo de tenencia de las mismas -conforme al artículo 24 del mismo ordenamiento.- y en función de ello reconocer los elementos que el legislador consideró para medir la capacidad contributiva -reflejada en el aumento o disminución del valor de las acciones-, la disminución de las pérdidas sufridas por la empresa emisora previo a la adquisición de las acciones, tendría como efecto la determinación de un costo promedio por acción que no es real y, por ende, se violentaría el principio de proporcionalidad tributaria.

Expone que el periodo que resulta relevante en la determinación del costo promedio por acción -aun desde las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta dos mil uno-, es el que corresponde a la tenencia accionaria, señalando que la consideración de factores que no corresponden a dicho lapso -las pérdidas sufridas por la emisora en un periodo anterior-, tiene como efecto que no se refleje la capacidad contributiva real.

Posteriormente, aduce que si la disposición tuviera como propósito que se tomen en cuenta todas las pérdidas fiscales, para medir "en todo su contexto" el valor de las acciones, en todo caso, ello debería haberse previsto de manera general y, para tal efecto, acude nuevamente a la exposición de motivos que dio lugar al texto legal vigente que rige el cálculo del

costo promedio por acción -artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-, precisando que el legislador tenía como intención que se consideraran las pérdidas, utilidades y demás elementos que influyen en dicho valor, pero limitado al periodo de tenencia accionaria.

Con base en todo lo anterior y al estimar vulnerada la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que la determinación del costo promedio por acción no se ajusta a su capacidad contributiva, la quejosa solicita le sea otorgada la protección constitucional en contra de la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo por el que se estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. En segundo lugar, se presentan los argumentos utilizados por la Juez de Distrito para conceder la protección constitucional, los cuales son sintetizados a continuación.

2.1. En relación con la procedencia del juicio de garantías, la Juez a quo se avoca al estudio de las causales de improcedencia aducidas por las autoridades responsables -las previstas por el artículo 73 de la Ley de Amparo, en sus fracciones V, XII y XVII, esta última en relación con el artículo 80 del mismo ordenamiento-, las cuales estima infundadas, señalando adicionalmente que no aprecia oficiosamente la actualización de alguna causal diversa.

2.2. Acto seguido, procede al estudio del primer concepto de violación enderezado por la quejosa, el cual se encuentra examinado a acreditar una violación a la garantía de equidad tributaria, mismo que estima fundado y suficiente para otorgar el amparo.

Lo anterior, en razón de que -a su juicio.- no existe un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado que la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil dos, contempla para los contribuyentes que hayan obtenido acciones en el año de dos mil uno, en comparación con los que las hayan adquirido en cualquier otro año, sea anterior o posterior a éste.

Para soportar su decisión, analiza el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual se regula la determinación del costo promedio por acción, concepto éste que es indispensable para calcular la ganancia por enajenación de acciones. Dicho análisis es adicionado con lo dispuesto por el artículo cuya constitucionalidad se cuestiona, precisándose la forma en la que la fracción LXX del artículo segundo del decreto reclamado, modifica el cálculo del monto original ajustado y, por ende, del costo promedio por acción y de la referida ganancia, para los casos contemplados en la fracción mencionada.

A partir del estudio efectuado, la juzgadora de primera instancia destaca el efecto de la fracción LXX del artículo segundo de dicho decreto legislativo, precisando que, derivado de lo preceptuado por ésta, el cálculo del costo promedio por acción -y, con mayor precisión, del monto original ajustado-, se ve modificado, mediante la disminución de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar que hubiere sufrido la sociedad emisora con antelación a la adquisición de las acciones, lo cual resultará aplicable cuando coincidan las siguientes circunstancias:

- Que las acciones que se hayan enajenado se hubieren adquirido de partes relacionadas; y,
- Que dicha adquisición hubiere ocurrido durante dos mil uno.

Posteriormente, la a quo acude al texto del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -el cual establece los casos en los que se entiende que existen partes relacionadas.- y señala que dicho punto no es de resaltarse tanto, como el hecho de la diferenciación atendiendo a las adquisiciones que se efectuaran en dos mil uno. Al respecto, señala que no advierte que el simple hecho de adquirir acciones en ese año merezca un trato diferenciado.

Así, precisando que los adquirentes de acciones se encuentran en iguales circunstancias con independencia del ejercicio en el que se efectúe la adquisición, por lo que no se justificaría la modificación introducida en la forma en la que se calcula el costo promedio por acción, máxime si lo que se buscó con el nuevo sistema para determinar la ganancia o pérdida fiscal por enajenación de acciones, fue que en el costo se reconozcan en su totalidad los efectos de las utilidades y las pérdidas.

Considera que si el legislador estimaba justificado dar un trato diferente en razón del año en que las acciones fueron adquiridas, debió haber expuesto su razonamiento en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual no aconteció en la especie. En tal virtud, al no advertir consideraciones que sustenten la diferencia introducida por la disposición reclamada, ni en las razones expuestas en el proceso legislativo, ni en el propio texto legal, señala que no aprecia alguna particularidad que deba corresponder al año dos mil uno para efectos fiscales, concluyendo que no existe una justificación válida para la distinción reclamada por la quejosa.

En virtud de lo anterior, la Juez decide otorgar el amparo a la sociedad mercantil quejosa, para el efecto de que no le sea aplicado el numeral impugnado y, en consecuencia, determine el costo promedio por acción en términos del artículo 24 de

la ley de la materia.

3. Los razonamientos de la autoridad responsable, encaminados a combatir la concesión del amparo, son los que se sintetizan a continuación.

3.1. Por conducto del primer agravio, la autoridad recurrente plantea argumentos tendentes a combatir las razones en que se sustentó la Juez a quo para calificar como infundadas las causales de improcedencia planteadas en primera instancia.

3.2. Por medio del segundo agravio, la recurrente alega que el fallo es violatorio de los artículos 77, 78 y 192 de la Ley de Amparo, en razón de que la Juez de Distrito habría pasado por alto la jurisprudencia que establece que en caso de consolidación, los conceptos de violación deben declararse inoperantes.

La autoridad recurrente acude a criterios jurisprudenciales para señalar que el concepto de "parte relacionada" ha sido definido como aquella persona que está vinculada con el contribuyente por tener uno de ellos injerencia o control sobre la administración del otro. Asimismo, aduce que la realización de operaciones, transacciones o actos administrativos entre partes relacionadas puede derivar de la reorganización de una empresa o grupo -como acontecería con una enajenación de acciones.- y, finalmente, plantea que en dichas reorganizaciones también se pueden encontrar "alianzas estratégicas que tengan como finalidad conjuntar sinergias para lograr el objetivo deseado, empleando para ello figuras como la consolidación fiscal".

Al efecto, procede a relacionar las características del régimen de consolidación fiscal, señalando que al momento de solicitar el amparo la quejosa se encontraba tributando voluntariamente bajo dicho régimen -habiendo actualizado la hipótesis del numeral reclamado-, de lo cual deriva que resulta incorrecto tomar en cuenta los argumentos emitidos contra disposiciones dirigidas a los causantes de dicho régimen, como -en su concepto.- lo es la impugnada.

Por ello, considera que debieron aplicarse los criterios establecidos en las jurisprudencias de rubros: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL RESULTAN INOPERANTES." y "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES. DEBEN DECLARARSE ASÍ Y NEGAR EL AMPARO, CUANDO DE CONCEDERSE ÉSTE, SE CAUSEN PERJUICIOS AL QUEJOSO."

Recalca que se trata de un régimen optativo y de beneficio, y que la concesión del amparo tendría como efecto que la quejosa dejara de tributar en el régimen de consolidación, lo cual le traería un perjuicio.

3.3. En el tercer agravio, la recurrente se duele de la violación en su perjuicio a los artículos 77 y 78 de la Ley de Amparo, considerando que la *a quo* declaró que lo previsto en el artículo impugnado es contrario al principio de equidad tributaria, sin realizar un estudio pormenorizado para tal efecto.

Primeramente, la autoridad hace referencia al principio de equidad, señalando que no toda desigualdad de trato supone su violación, sino únicamente cuando ésta produce distinciones entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin que ello se justifique objetiva y razonablemente.

En su concepto, sí existen elementos objetivos que justifiquen el trato diferenciado otorgado por el precepto reclamado, ya que la finalidad del mismo es evitar la planeación por parte de los contribuyentes, mediante la manipulación del costo promedio de sus acciones, derivada de la operación efectuada entre partes relacionadas en el año en que se dio a conocer el paquete de reformas que derivaría en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta.

En consecuencia, procede a exponer las razones que justificaron dicha diferenciación, atendiendo a dos criterios: la celebración de operaciones entre partes relacionadas, por un lado, y la fecha de adquisición de las acciones, por el otro.

A) Por un lado, argumenta que hay razones para el tratamiento especial a las acciones adquiridas de partes relacionadas pues, si no fuera por esta disposición, dichas partes estarían en posibilidad de incrementar el valor de sus acciones, al no considerar las pérdidas mencionadas.

Al efecto, señala que las operaciones entre partes relacionadas suelen ser operaciones que no se realizan a verdaderos precios de mercado y, asimismo, precisa que la disminución de las pérdidas pendientes de amortizar -para efectos del cálculo del costo promedio por acción.- en operaciones que no se realicen entre partes relacionadas sería imposible, pues tampoco se podría contar con la documentación administrativa y contable con la que se acreditaría la correcta determinación del costo promedio por acción.

A su juicio, existe un trato desigual a los desiguales, pues la relación entre la administración de partes relacionadas, así como la injerencia y control de una sobre otra no existe cuando las acciones se compran entre independientes, por lo cual el trato diferente está justificado. En apoyo a lo anterior, utiliza la tesis de rubro: "RÉGIMEN SIMPLIFICADO. EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PREVÉ QUE SÓLO CONTRIBUIRÁN BAJO ESTE SISTEMA LAS PERSONAS MORALES DEDICADAS EXCLUSIVAMENTE AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA O DE PASAJEROS, PERO NO AQUELLAS QUE PRESTEN PREPONDERANTEMENTE TAL SERVICIO A UNA PARTE RELACIONADA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."

Alega que el legislador tomó en cuenta que los que adquieren acciones de partes relacionadas obtienen un mayor beneficio que los que lo hacen de partes independientes y, por tanto, su capacidad contributiva es mayor, pues les permite procurar una operación conjunta como "alianza estratégica" que les depara mayor beneficio, a diferencia del caso de otros causantes.

Con base en lo anterior y atendiendo a que la empresa quejosa consolidó para efectos fiscales durante el ejercicio fiscal de dos mil tres -en el cual tuvo lugar la venta-, habiendo adquirido las acciones de una empresa que es parte relacionada, en la que "obviamente" -a juicio de la autoridad.- tenía injerencia, es que la autoridad recurrente concluye que dicha sociedad mercantil no se encuentra en la misma situación que una empresa que adquiere acciones de una parte independiente.

B) Por el otro, arguye que sí existe una justificación para que el numeral únicamente sea aplicable para dos mil uno, debido a la estrecha relación entre los numerales 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y segundo, fracción LXX, del decreto legislativo que estableció dicho ordenamiento.

En este sentido, la autoridad efectúa una exposición en relación con la forma en la que se calculaba el costo promedio por acción en la legislación vigente hasta dos mil uno, diferenciándola del procedimiento incorporado en dos mil dos, con especial énfasis en la adición o disminución de las utilidades o pérdidas fiscales de cada ejercicio generadas en el periodo de tenencia de los títulos por la sociedad emisora.

Expone que la iniciativa presidencial para el cambio en el ordenamiento en cuestión, fue presentada en abril de dos mil uno y que los contribuyentes que tuvieran conocimiento de la misma podrían eludir el efecto pretendido por la reforma -gravar la ganancia de capital que efectivamente percibe quien enajena acciones-, anticipándose a ésta al efectuar operaciones de compra de acciones con partes relacionadas, para posteriormente venderlas y no tener que cumplir con el mandato de considerar el efecto que tendrían las pérdidas pendientes de disminuir que hubiere sufrido la emisora desde que existiera el vínculo. Alega que esa es la razón por la cual se determinó que la disposición reclamada solamente tuviera efecto sobre las adquisiciones efectuadas en dos mil uno.

De esta manera, señala que la disposición reclamada buscaba que los causantes no abusaran del conocimiento de las reformas que se proponían, evitándose que los grupos de empresas con intereses comunes pudieran manipular el costo de las acciones. En este contexto, enfatiza que los contribuyentes podían llevar a cabo lo anterior -el manejo discrecional de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a la fecha de la enajenación-, mediante la adquisición de acciones de partes relacionadas en el ejercicio de dos mil uno, ya que si las adquirirían a partir del año dos mil dos, ya estaría en vigor la nueva mecánica y tendrían que tomarse en cuenta las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de disminuir a la fecha de enajenación.

A efecto de acreditar que la *ratio legis* se encuentra justificada, desarrolla un ejemplo hipotético para observar cómo podría operar la planeación de los contribuyentes. De esta manera, argumenta que la finalidad del legislador fue lograr un mejor control fiscal respecto de las acciones adquiridas de partes relacionadas, atendiendo a su distinta capacidad contributiva, para evitar posibles fraudes o cualquier otro acto ilícito en perjuicio del fisco.

Asimismo, considera que la planeación fiscal que describe, así como la justificación de la disposición reclamada, constituyen un hecho notorio considerado como cierto e indiscutible. Por lo anterior, manifiesta que los requisitos o limitantes establecidos por el artículo controvertido en ningún momento afectan la esfera jurídica de la quejosa, sino que se trata de medios legalmente establecidos para controlar las posibles prácticas evasoras de los contribuyentes, así como la efectiva recaudación del impuesto.

Con base en estas consideraciones, concluye que no se viola la garantía de equidad tributaria y que, en consecuencia, debe revocarse la sentencia de primera instancia, negando a la quejosa la protección constitucional.

4. Finalmente, el Tribunal Colegiado determinó, en la materia de su competencia, lo que a continuación se sintetiza.

4.1. En respuesta a los planteamientos efectuados a través del agravio primero, dicho tribunal señala que los mismos resultan inoperantes al no combatirse la totalidad de las razones expresadas por la Juez a *quo* para calificar de infundadas

las causales de improcedencia planteadas por la responsable. Asimismo, señala que no advierte de oficio que se acredite alguna causal de improcedencia respecto de la fracción LXX del artículo segundo del decreto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no es de sobreseerse en el juicio de garantías.

4.2. Finalmente, el Tribunal Colegiado precisa que los restantes agravios se encuentran enderezados a cuestionar las razones por las que la Juez de Distrito estimó inconstitucional la disposición reclamada, y concluye que el estudio de los mismos le compete a este Máximo Tribunal de la República.

**QUINTO.- Estudio de fondo.** Previo a la respuesta de los argumentos jurídicos que serán analizados, y a fin de precisar la materia de estudio en el presente asunto, a continuación se transcribe la disposición cuya inconstitucionalidad fue reclamada por la parte quejosa:

"Artículo segundo. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el artículo primero de este decreto, se estará a lo siguiente:

"...

"LXX. Tratándose de acciones que se enajenen a partir del 1o. de enero de 2002, cuando las mismas hayan sido adquiridas de partes relacionadas durante el ejercicio de 2001, el contribuyente para determinar el costo promedio por acción de dichas acciones, deberá disminuir del monto original ajustado de las acciones determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar que la sociedad emisora de que se trate tenga a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda a las acciones que tenga el contribuyente."

1. Como se precisó en el considerando que antecede, a través del agravio segundo, la autoridad recurrente medularmente plantea que la juzgadora de primera instancia pasó por alto que el caso de la empresa quejosa es el de una sociedad que consolida para efectos fiscales, motivo por el cual resultaban aplicables los criterios sostenidos por este Alto Tribunal, por virtud de los cuales se ha considerado que los reclamos enderezados en contra del régimen de consolidación fiscal, devienen inoperantes.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho planteamiento resulta infundado, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

Es cierto -como señala la autoridad recurrente.- que este Alto Tribunal reiteradamente ha sostenido que, por regla general,<sup>(7)</sup> los argumentos que ende recen las personas que tributan en el régimen de consolidación fiscal en contra de éste, resultan inoperantes, tal como se desprende de la tesis de jurisprudencia plenaria número P./J. 96/2001, de rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES."<sup>(8)</sup> así como de la tesis aislada número 1a. XL/2006, de rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE DICHO RÉGIMEN, CONTENIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DE 2002, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, RESULTAN INOPERANTES."<sup>(9)</sup>

*(7) Un caso de excepción a lo anterior fue el de las empresas que reclamaron la violación a la garantía de irretroactividad de la ley, cuando se encontraban tributando en el mencionado régimen dentro del periodo obligatorio de cinco años, tal como se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 95/2001, establecida por el Tribunal Pleno en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, correspondiente a agosto de 2001, página 5, de rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR."*

*(8) Tesis de jurisprudencia P./J. 96/2001, establecida en la Novena Época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, correspondiente a agosto de 2001, página 6, cuyo texto se transcribe a continuación: "Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación*

fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas."

(9) Tesis 1a. XL/2006, establecida por esta Primera Sala en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, correspondiente a febrero de 2006, página 625, cuyo texto se transcribe a continuación: "Conforme a la tesis de jurisprudencia P./J. 96/2001 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los argumentos relativos a la inconstitucionalidad del régimen de consolidación fiscal, contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, que aducen violación a los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, devienen inoperantes en tanto que la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas deriva de un acto voluntario realizado por los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema del régimen de consolidación fiscal, lo cual se acredita con el hecho de que omitieron tramitar la autorización para abandonar el régimen citado. En efecto, los conceptos de violación formulados en este sentido resultan inoperantes, en atención a que el régimen de consolidación fiscal -según el texto vigente en 2002, al igual que el que estuvo en vigor hasta diciembre de 2001.- es optativo para los causantes que pueden acceder a él, lo que evidencia que es su voluntad acogerse a las disposiciones que norman dicho régimen. Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de sujetarse a ese régimen especial y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta correspondiente en los términos del régimen general de ley aplicable a las personas morales." El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo en revisión 283/2004. Empresas ICA, Sociedad Controladora, S.A. de C.V. y otras. 23 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo."

No obstante ello, debe tomarse en cuenta que los argumentos formulados por la autoridad recurrente pretenden reducir la problemática jurídica planteada por la impetrante de garantías, a una temática que no es atinente para la solución del presente asunto.

Se señala lo anterior, en razón de que, por un lado, no es exacto que la existencia de partes relacionadas coincida con la tributación en el régimen de consolidación fiscal y, por el otro, porque la decisión de contribuir en los términos de dicho régimen no es relevante en el presente caso, en tanto que el reclamo se efectúa por parte relacionada, independientemente de si la quejosa consolida o no para efectos fiscales.

En efecto, del análisis que se efectúe a los artículos 64 a 66 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en dos mil dos, podrá apreciarse que los dos universos de causantes -los que consolidan para efectos fiscales, por un lado, y las partes relacionadas, por el otro-, podrán tener notas características coincidentes, pero no dejan de ser universos distintos, claramente diferenciables entre sí.

De conformidad con el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (10) se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Asimismo, dicho numeral dispone casos particulares, señalando que, tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme al criterio previamente descrito en este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante; y, finalmente, también se precisa que se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma.

(10) Dicho numeral se refiere a las facultades de las autoridades hacendarías para modificar ciertas operaciones entre partes relacionadas en materia de precios de transferencia, y si bien no existe una remisión expresa al mismo por parte de la fracción LXX del artículo segundo del decreto reclamado, el artículo 215 contiene la definición aplicable de lo que

*debe entenderse por "partes relacionadas".*

Asimismo, debe precisarse que el artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **(11)** también establece una definición de "partes relacionadas", misma que es coincidente con la preceptuada por el artículo 215 del mismo ordenamiento, agregándose únicamente la referencia a los casos en los que exista vinculación entre personas, de acuerdo con la legislación aduanera.

*(11) Dicha disposición pertenece al título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado "De las personas físicas" y, en esa medida, se estima que la referencia a dicho artículo no resulta exactamente aplicable, si bien lo preceptuado en el mismo también es ilustrativo del concepto que se analiza.*

Por su parte, en los artículos 64 y 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se precisan los supuestos en los que se considerará que una sociedad tiene el carácter de controladora **(12)** o controlada, **(13)** respectivamente.

*(12) El artículo de referencia establece lo siguiente, en su parte conducente:*

*"Artículo 64. Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:*

*"I. Que se trate de una sociedad residente en México.*

*"II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.*

*"III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.*

*"La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 68 de esta ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la sociedad controladora en el ejercicio.*

*"...*

*"Una vez ejercida la opción de consolidación, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquel en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto el Servicio de Administración Tributaria no le autorice dejar de hacerlo, o bien, cuando la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este capítulo, o deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta ley y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos del artículo 71 de la misma. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa. ..."*

*(13) En relación con dicho concepto, el artículo de referencia dispone lo siguiente:*

*"Artículo 66. Para los efectos de esta ley se consideran sociedades controladas aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora."*

En este caso -desde luego vinculado al régimen de consolidación fiscal-, se entiende que una sociedad es controlada cuando más del cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora.

Por su parte, se considera controladora a las sociedades residentes en México, que sean propietarias -directa o indirectamente.- de más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de sociedades controladas; cuyas acciones no podrán ser detentadas en más del cincuenta por ciento, por otra u otras sociedades -es decir, siempre y cuando no sean, a su vez, sociedades controladas por otra residente en el país-.

Finalmente, el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta **(14)** establece un requisito esencial para la distinción entre partes relacionadas y contribuyentes que tributan en el régimen de consolidación fiscal, como lo es la autorización emitida por la autoridad hacendaría a través de una resolución administrativa.

*(14) El artículo mencionado establece lo que a continuación se transcribe:*

*"Artículo 65. La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan los requisitos siguientes:*

*"I. Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.*

*"La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado a que se refiere esta fracción, deberá*

*presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos en este capítulo. Conjuntamente con la solicitud a que se refiere este párrafo, la sociedad controladora deberá presentar la información que mediante reglas de carácter general dicte el Servicio de Administración Tributaria.*

*"En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de esta ley. En el caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no manifieste dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo.*

*"La autorización a que se refiere esta fracción será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo.*

*"II. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación.*

*"Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal."*

En efecto, de conformidad con dicho numeral, la tributación en el régimen de consolidación fiscal requiere necesariamente de la autorización que en cada caso expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando se reúnan los requisitos establecidos legalmente -como lo son la anuencia por escrito de los representantes legales de cada una de las empresas controladas, así como la obligación de hacer dictaminar los estados financieros durante el lapso en el que se consolide para efectos fiscales-.

A fin de clarificar las diferencias entre ambos supuestos -partes relacionadas y consolidación fiscal.- que se acaban de exponer, se ofrece el siguiente cuadro comparativo.

<b>Partes relacionadas</b>	<b>Régimen de consolidación fiscal</b>
<b>1. Circunstancias de hecho que actualizan los efectos de "partes relacionadas" entre dos o más personas:</b>	<b>1. Circunstancias de hecho que actualizan los efectos de empresas controladora o controlada:</b>
1.1. Participación directa o indirecta de una persona en la administración, control o capital de otra.	1.1. Existencia de una sociedad controladora, entendida ésta como una residente en México, que sea propietaria, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones con derecho a voto de sociedades controladas, siempre y cuando dicha sociedad no sea, a su vez, controlada por otra residente en el país.
1.2. Personas vinculadas a través de la asociación en participación, así como las que sean partes relacionadas de alguno de los integrantes en los términos del punto 1.1.	1.2. Existencia de sociedades controladas, entendidas como aquellas que más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de una sociedad controladora.
1.3. En el caso de establecimientos permanentes, son partes relacionadas éstos con la casa matriz, así como con otros establecimientos permanentes de ésta.	
1.4. En caso de que exista vinculación entre personas, en los términos de la legislación aduanera.	
<b>2. Requisitos adicionales para la tributación como "partes relacionadas".</b>	<b>2. Requisitos adicionales para la tributación bajo el régimen de consolidación fiscal.</b>
No existen	2.1. Anuencia por escrito de los representantes legales de las empresas controladas.
	2.2. Solicitud de autorización formulada por la empresa

controladora.

2.3. Resolución favorable a la solicitud de autorización formulada por la sociedad controladora.

2.4. Obligación de hacer dictaminar los estados financieros de las empresas controladora y controladas, por contador público registrado.

Como puede apreciarse, existen diversos casos en los que una pluralidad de personas podrán quedar vinculadas como partes relacionadas, sin que ello implique que tributan en el régimen de consolidación fiscal. No ocurre lo mismo con el caso contrario, pues todas las empresas que participan en el régimen de consolidación fiscal también tendrán el carácter de partes relacionadas, tomando en cuenta que, si bien ello no es enunciado en esos términos por la legislación aplicable, puede claramente desprenderse de uno de los supuestos contemplados en los artículos 106 y 215 de la ley de la materia, los cuales hacen referencia a la participación directa o indirecta en el capital de otras sociedades -lo cual es coincidente con la enunciación de los artículos 64 y 66, que hacen referencia a la propiedad de más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otras sociedades-.

De esta manera, puede decirse que toda consolidación fiscal se da entre partes relacionadas, pero no que todas las partes relacionadas consolidan para efectos fiscales -siendo éste el error argumentativo de la autoridad recurrente-, siendo de extensión mayor el universo de causantes que pueden considerarse partes relacionadas, en relación con el que engloba a las empresas que consolidan para efectos fiscales.

Más allá de la diferenciación derivada de los supuestos que actualizan los efectos tributarios de partes relacionadas, por un lado, y de empresa controladora y empresas controladas, por el otro, la distinción cualitativa entre uno y otro caso radica en el hecho de que la calificación de la existencia de partes relacionadas se desprende de circunstancias de hecho descritas objetivamente en supuestos normativos, mientras que la incorporación al régimen de consolidación fiscal no se da con la simple actualización de hipótesis normativas, sino que necesita la autorización expresa de la autoridad a través de una resolución administrativa específicamente expedida para tal efecto.

Al respecto, el Pleno de este Alto Tribunal ha sostenido que los contribuyentes no se pueden ubicar de manera unilateral en el régimen de consolidación fiscal, sino que necesitan efectuar la solicitud respectiva a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalándose adicionalmente que la generación de una situación jurídica concreta para el grupo de empresas que consolidan sus resultados fiscales, se deriva de la concesión de dicha autorización. Lo anterior se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 121/2001, de rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN ES LA DE UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA."(15)

*(15) Tesis de jurisprudencia número P./J. 121/2001, establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, correspondiente a octubre de 2001, página 9, cuyo texto es del siguiente tenor literal: "De la interpretación de lo dispuesto en los artículos 36 Bis del Código Fiscal de la Federación y 57-B, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que la autorización para tributar bajo el régimen de consolidación fiscal debe ser considerada como una resolución administrativa que otorga la autoridad a un grupo de empresas para consolidar sus resultados fiscales y de esta manera determinar el pago del impuesto sobre la renta de manera conjunta. Ello es así, en primer lugar, porque así se denomina en el precepto citado en último término; en segundo, porque los contribuyentes no se pueden ubicar de manera unilateral en este régimen, sino que es necesario que lo soliciten y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así lo determine; y en tercer lugar, porque cuando es concedida tal autorización, con fundamento en las disposiciones legales aplicables, se genera una situación concreta para el grupo de empresas en relación con los derechos que derivan de ella para consolidar sus resultados fiscales, la cual, a su vez, origina obligaciones en materia fiscal para dichos sujetos, diversas de aquellas que corresponden a los contribuyentes que tributan en el régimen general."*

En este contexto, debe apreciarse que el planteamiento de la autoridad recurrente confunde ambos supuestos -la existencia de partes relacionadas y la tributación en el régimen de consolidación fiscal-, al haber efectuado una generalización apresurada en los términos que se precisan a continuación: si por "parte relacionada" se entiende a aquella persona que está vinculada con el contribuyente por tener uno de ellos injerencia o control sobre la administración del otro, entonces se está en presencia de partes relacionadas. Ahora bien, la realización de operaciones entre éstas puede derivar de la reorganización de una empresa o grupo, siendo el caso que en este tipo de reorganización se pueden encontrar "alianzas estratégicas que tengan como finalidad conjuntar sinergias para lograr el objetivo deseado, empleando para ello figuras

como la consolidación fiscal."(16)

*(16) El razonamiento que se expone, así como la cita respectiva, se aprecian en la foja 12 del toca de revisión AR. 846/2006.*

Luego entonces -concluye la autoridad-, porque hay partes relacionadas, se está en presencia de empresas que consolidan para efectos fiscales y, por ende, los argumentos planteados devienen inoperantes. Ello no es así.

Por el contrario, resulta claro que se trata de dos grupos de causantes perfectamente diferenciados, y la circunstancia de que en ambos casos coincida alguna de las características -la participación en la tenencia accionaria de una persona-, no permite simplemente reducir ambos supuestos a uno solo.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que el propio texto de la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo reclamado, tiene aplicación al caso de la quejosa en tanto parte relacionada, y no por la participación que efectivamente pudiera tener -y de hecho tiene.- como causante que tributa en el régimen de consolidación fiscal.

En efecto, la disposición reclamada determina que las enajenaciones de acciones que se lleven a cabo a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando deriven de operaciones efectuadas *entre partes relacionadas*, deberán reconocer el efecto que corresponde a las pérdidas pendientes de amortizar que hubiere sufrido la emisora de las acciones al momento de la adquisición, cuando ésta hubiere tenido lugar en el año de dos mil uno.

Es claro que la propia disposición hace referencia al supuesto específico de la existencia de partes relacionadas -y no al de consolidación fiscal-, motivo por el cual dicha disposición podría tener aplicación en el caso de una empresa que participa en el control de una empresa, diverso al que corresponde a la tenencia accionaria o al control administrativo -como acontece cuando una persona tiene un solo cliente o un solo proveedor-; o bien, en el caso de la asociación en participación; la relación entre matrices y sucursales, o entre estas últimas, sin que en ninguno de dichos supuestos se pueda hablar de tributación en el régimen de consolidación fiscal, y mucho menos de la inoperancia de los argumentos enderezados contra las disposiciones que regulen su situación en tanto partes relacionadas.

En este contexto, ni siquiera por analogía podría pensarse en la aplicación de las tesis de jurisprudencia que invoca la recurrente, tomando en cuenta que, a final de cuentas, la inoperancia de los argumentos enderezados en contra del régimen de consolidación fiscal, radica en que se trata de un esquema optativo y de beneficio, que no resulta obligatorio al común de los causantes, es decir, que únicamente es accesible para los contribuyentes que voluntariamente eligen acogerse a él.

Ninguna de dichas características puede apreciarse en el precepto reclamado, pues la determinación del costo promedio por acción tomando en cuenta -disminuyendo.- las pérdidas pendientes de amortizar es obligatorio, en los términos del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y su aplicación no depende del concurso de la voluntad del causante. En este contexto, como disposición obligatoria, ni siquiera es relevante si se trata de un esquema de beneficio, pues tendrá que ser aplicado, con independencia de los efectos que pudiera tener en cada caso.

En tal virtud, tampoco es importante que la quejosa efectivamente consolide para efectos fiscales -como lo reconoce en la propia demanda de garantías-, pues su reclamo se endereza en relación con las disposiciones que le resultan obligatorias y que no regulan en lo específico algún aspecto del esquema de consolidación fiscal: como se señalaba, su planteamiento se endereza en tanto parte relacionada -consolide o no para efectos fiscales-y, por ende, no puede ser simplemente desoído por el Poder Judicial de la Federación, al confluir en el presente caso -prácticamente de manera anecdótica-, el hecho de que tenga partes relacionadas y, adicionalmente, consolide para efectos fiscales.

Con base en lo anterior, se acredita que -contrariamente a lo aducido por la recurrente.- la Juez a quo actuó con corrección al no aplicar en el presente caso la tesis de jurisprudencia P./J. 96/2001, estimando esta Primera Sala que los argumentos planteados a través de los conceptos de violación -uno de los cuales sirvió de fundamento para la concesión del amparo.- no son inoperantes, circunstancia ésta en la que también resulta ajustado a derecho el actuar de la juzgadora de primera instancia.

En este contexto, debe concluirse -como se anticipaba.- que el agravio segundo planteado por la autoridad recurrente, resulta infundado.

2. A continuación corresponde el análisis de los argumentos planteados a través del tercer agravio, a través de los cuales la autoridad recurrente medularmente aduce que el artículo reclamado no es contrario al principio de equidad tributaria, al encontrarse razonablemente justificado el tratamiento diferenciado en él establecido, dado que se trata de operaciones efectuadas entre partes relacionadas -las cuales, a diferencia de las partes independientes, se encuentran en posición de manipular las consecuencias de sus actos para efectos fiscales-, habiendo acontecido lo anterior durante un periodo -el año dos mil uno.- en el cual los contribuyentes contaban con información que les hubiere permitido anticiparse a reformas

legales propuestas en perjuicio del fisco federal.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dichos argumentos resultan igualmente infundados, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

Tal como ha sido reseñado, la parte quejosa formuló conceptos de violación tendentes a demostrar que la fracción LXX del artículo segundo del decreto que estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatoria de la garantía constitucional de equidad, al preceptuar un trato diferenciado cuando se enajenen acciones adquiridas de partes relacionadas en el año de dos mil uno, siendo el caso que dicho postulado de la impetrante de garantías fue avalado por la Juez a *quo*, la cual le otorgó el amparo al estimar que dicho tratamiento no fue justificado razonablemente - principalmente, en lo que concierne al año de adquisición-. En relación con lo anterior, la autoridad recurrente sostiene que la diferenciación reclamada no resulta violatoria de dicha garantía constitucional, ofreciendo las razones que la justificarían.

Al respecto, debe destacarse que a pesar de que la Juez de Distrito otorga particular énfasis a la inexistencia de razones que justificaran un procedimiento especial atendiendo al año de adquisición -es éste el factor que "merece resaltarse", según señala dicha juzgadora-, el planteamiento de la autoridad responsable parte de la premisa de que es la conjunción de ambos factores -la parte de la cual se adquieren las acciones, por un lado, y el año de la adquisición, por el otro.- lo que finalmente soporta la mecánica particular preceptuada en la fracción LXX del artículo segundo, pues sólo en estos casos podría darse la manipulación de los efectos fiscales para beneficio del contribuyente.

En tal virtud, y con el propósito de analizar la problemática jurídica que se desprende de las argumentaciones anteriores, se procederá al análisis conjunto de ambos factores, determinando si los causantes que se ubiquen en la hipótesis normativa que se contempla en la disposición reclamada -como acontece con la quejosa.- ameritan un trato diferenciado que, en estos términos, no resultaría violatorio del principio de equidad tributaria.

Conforme a lo anterior, resulta procedente informar lo que este Alto Tribunal ha sustentado en relación a la equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Uno de los principios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado con respecto a la equidad tributaria, es que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación de hecho. De ahí que si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Por tanto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.

En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico en lo que concierne al promovente del juicio de garantías, como acontece con las motivadas por origen étnico o nacionalidad, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, 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 humanas y jurídicas, como establece el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, esta Primera Sala ha sostenido la tesis aislada número 1a. CXXXII/2004, misma que se transcribe a continuación:

**"IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.-** La igualdad en nuestro Texto Constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de

objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado."(17)

*(17) Tesis 1a. CXXXII/2004, establecida en la Novena Época por esta Primera Sala, la cual se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, correspondiente a diciembre de 2004, página 362.*

Si bien dicha tesis hace referencia a la garantía de igualdad, es criterio reiterado de esta Primera Sala que el principio tributario de equidad no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1o. de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito financiero-tributario, revistiéndosele así de la naturaleza de principio constitucional, al tenor del cual el legislador, al establecer una contribución así como sus elementos esenciales y variables, debe tener en cuenta la igualdad o desigualdad de condiciones cualitativas y/o cuantitativas existentes entre los sujetos a los que se encuentra dirigida la regulación de que se trate. Lo anterior, inclusive, ha sido plasmado a través de la tesis aislada 1a. CXXXVI/2005, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN."(18)

*(18) Tesis aislada 1a. CXXXVI/2005, establecida en la Novena Época por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, correspondiente a noviembre de dos mil cinco, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN.". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo en revisión 1629/2004. Inmobiliaria Dos Carlos, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.", debiendo destacarse que dicho criterio ha sido reiterado en las ejecutorias que se precisan a continuación, todas ellas resueltas por unanimidad de cinco votos: amparo en revisión 985/2005, resuelto en sesión del día siete de septiembre de dos mil cinco; amparo en revisión 1914/2005, fallado en sesión de fecha dieciocho de enero de dos mil seis; así como el amparo en revisión 459/2006, resuelto en sesión de fecha diez de mayo de dos mil seis.*

En tal virtud, el estudio específico que se efectúe en relación con el principio de equidad en el caso concreto, no deja de ser un análisis comparativo entre dos grupos de personas que -según se argumenta.- se encuentran en igualdad de circunstancias ante y frente a la ley fiscal y que, no obstante ello, se les otorga un trato diverso.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque se ha reconocido que no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando se den razones objetivas que justifiquen el diverso trato.(19)

*(19) Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Pleno de esta Corte, número P./J. 41/97, la cual se puede consultar a foja 43 del Tomo V, de junio de mil novecientos noventa y siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y contenido se transcriben a continuación: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el*

*resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."*

Aunado a lo expuesto y con la finalidad de demostrar lo afirmado, para lograr un control constitucional más completo, la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada.

En este tenor, una diferencia de trato que repercuta sobre un derecho tutelado por la Constitución no sólo debe atender a una finalidad legítima, sino que también debe considerar que exista una razonable relación entre los medios empleados y el fin que se persiga. Así, el trato diferenciado que se concede en la ley a dos situaciones de hecho no constituirá una discriminación, siempre y cuando se cumplan las siguientes exigencias:

- Que las circunstancias de hecho sean distintas;
- Que la decisión del tratamiento diferente esté fundada en un fin aceptado constitucionalmente;
- Que la consecución de dicho fin por los medios propuestos sea posible y, además, adecuada.

De esta manera, en el juicio constitucional es conveniente analizar la disposición de que se trate a fin de determinar si la actuación de la autoridad es acorde a la exigencia constitucional. Lo anterior sirve como una guía para dar respuesta a la pregunta que debe hacerse en todo problema relacionado con un tratamiento diferenciado vinculado con el principio de equidad: ¿Cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual? o, en otras palabras, ¿es razonable la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual?

Este ejercicio de análisis ha de servir para evaluar cualquier tratamiento desigual, como el que acontece en el presente caso, mismo que se materializa mediante lo preceptuado en la fracción LXX del artículo segundo del decreto que estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta, numeral éste que se refiere a disposiciones transitorias de dicho ordenamiento.

El análisis que debe realizar el Juez constitucional exige no sólo que la medida utilizada por la autoridad tienda a la consecución del fin planteado, sino que frente al establecimiento de distinciones de cara a éste, se den razones que las justifiquen. Dicho de otro modo, si se estima idóneo dar un trato desigual entre los individuos, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para que algunos queden excluidos de las medidas adoptadas, cuando dicha diferenciación no sea notoria o evidente en el entorno social o de política económica del país.

En efecto, la tarea realizada por el legislador -o por el Ejecutivo cuando establece disposiciones generales-, coincide con un espacio de juicio propio que la Constitución les confía y que la Corte les debe reconocer, salvo cuando de manera arbitraria se sacrifica cualquiera de los principios constitucionales.

El ejercicio anterior excluye toda actuación del poder público que carezca de motivación y que no tenga en consideración a los individuos afectados por su ejercicio. En este sentido, un acto del Estado será inadmisibile cuando sea falto de todo fundamento o cuando no tienda a realizar algún objetivo jurídicamente relevante.

De este modo, se restringe la órbita de la discrecionalidad administrativa; se destierra de ella la arbitrariedad y el exceso y la somete al respeto de los derechos fundamentales establecidos por la Constitución, de tal manera que sea dable confrontar las ventajas que se obtengan mediante la intervención en el derecho fundamental, mismas que en todo caso deberán compensar los sacrificios que conllevan para su titular y para la sociedad en general.

Este ejercicio consta de tres pasos a seguir:

1o. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad.

2o. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.

3o. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con el objeto de determinar si, en aras de un propósito constitucionalmente válido, no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho.

El primer paso trata de la ubicación del fin buscado y, posteriormente, de su confrontación con el Texto Constitucional, para establecer la corrección del mismo; el segundo paso requiere de un examen racional, a fin de dilucidar si la medida se

encuentra encaminada -se insiste-, desde un punto de vista instrumental, a la consecución del objetivo; una vez superado lo anterior, se procede al tercer paso, referido a la proporcionalidad de la medida elegida, debiendo considerar que su comprensión y aplicación satisfactoria dependen del análisis de su contenido.

Mediante esta evaluación se analizan los casos en los que la autoridad estatal ha introducido una diferenciación como medio para obtener determinado fin, debiendo observarse que el primero sea proporcional al segundo y, adicionalmente, que no produzca efectos desmesurados para otros intereses jurídicos. En este sentido, como se ha señalado, no sólo se busca que la medida tenga fundamento legal y constitucional, sino también que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados desproporcionadamente, o que ello suceda en la menor medida posible.

De esta forma, los gobernados quedan resguardados de los excesos o abusos de poder que podrían provenir del empleo indiscriminado de la facultad legislativa o de la discrecionalidad atribuida legalmente a la administración. Consecuentemente, mediante el ejercicio analítico descrito, será posible evaluar las disposiciones que establezcan tratamientos desiguales, siendo posible llegar a determinar lo siguiente:

- Si la medida limitativa busca una finalidad constitucional;
- Si es adecuada respecto del fin;
- Si es necesaria para la realización de éste, lo cual puede, en su caso, implicar que entre las opciones a su alcance, no se observen otras a todas luces más convincentes, en virtud de que garanticen también el cumplimiento del fin, pero limitando en menor medida el derecho que se ve restringido; y,
- Si es estrictamente proporcional en relación con el fin que busca ser realizado, lo cual implica el no sacrificio de valores y principios que tengan un mayor peso que el principio que se pretende satisfacer.

Al respecto, resulta necesario precisar que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios -como lo es la impugnada en la especie-, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta Magna establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juzgador a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal -sino de los órganos políticos.- entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si resultan necesarias, cuando éstas no son notorias y evidentes.

Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional.- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

Por el contrario, en aquellos asuntos en que el Texto Constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por el 1a. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma.

De esta manera, para este Alto Tribunal resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Sirven de apoyo a lo dicho, las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis aisladas de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO Estricto DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)."(20) y "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES."(21)

*(20) Tesis 1a. CXXXIII/2004, sustentada por la Primera Sala de este Alto Tribunal en la Novena Época, misma que se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, del mes de diciembre de 2004, página 361, cuyo texto se transcribe a continuación: "La igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros el Juez debe ser más exigente a la hora de*

determinar si aquél ha respetado las exigencias del principio de igualdad. El artículo 1o. de la Constitución Federal establece varios casos en los que procede dicho escrutinio estricto. Así, su primer párrafo proclama que todo individuo debe gozar de las garantías que ella otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que la misma establece, lo que evidencia la voluntad constitucional de asegurar en los más amplios términos el goce de los derechos fundamentales, y de que las limitaciones a ellos sean concebidas restrictivamente, de conformidad con el carácter excepcional que la Constitución les atribuye. Por ello, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. Por su parte, el párrafo tercero del citado precepto constitucional muestra la voluntad de extender la garantía de igualdad a ámbitos que trascienden el campo delimitado por el respeto a los derechos fundamentales explícitamente otorgados por la Constitución, al prohibir al legislador que en el desarrollo general de su labor incurra en discriminación por una serie de motivos enumerados (origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil) o en cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. La intención constitucional es, por lo tanto, extender las garantías implícitas en el principio de igualdad al ámbito de las acciones legislativas que tienen un impacto significativo en la libertad y la dignidad de las personas, así como al de aquellas que se articulan en torno al uso de una serie de criterios clasificatorios mencionados en el referido tercer párrafo, sin que ello implique que al legislador le esté vedado absolutamente el uso de dichas categorías en el desarrollo de su labor normativa, sino que debe ser especialmente cuidadoso al hacerlo. En esos casos, el Juez constitucional deberá someter la labor del legislador a un escrutinio especialmente cuidadoso desde el punto de vista del respeto a la garantía de igualdad." El precedente respectivo es identificado en los siguientes términos: "Amparo directo en revisión 988/2004. 29 de septiembre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Míreles.", debiendo destacarse que dicho criterio ha sido reiterado en las siguientes ejecutorias, resueltas por unanimidad de cinco votos: amparo en revisión 1629/2004, fallado en sesión de fecha veinticuatro de agosto de dos mil cinco; amparo en revisión 985/2005, resuelto en sesión de fecha siete de septiembre de dos mil cinco; amparo en revisión 283/2004, fallado en sesión del veintitrés de noviembre de dos mil cinco; amparo en revisión 459/2006, resuelto en sesión del diez de mayo de dos mil seis. (21) Tesis 1a. CXXXV/2005, establecida por esta Primera Sala en la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, correspondiente a noviembre de 2005, página 33, cuyo texto es del siguiente tenor literal: "Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: 'IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).', siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el Texto Constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del Tribunal Constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por el la. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional.- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el Texto Constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo en revisión 1629/2004. Inmobiliaria Dos Carlos, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.", debiendo destacarse que dicho criterio ha sido reiterado en las siguientes ejecutorias, resueltas por unanimidad de cinco votos: amparo en revisión 985/2005, resuelto en sesión de fecha siete de septiembre de dos mil cinco; amparo en revisión 283/2004, fallado en sesión del veintitrés de noviembre de dos mil cinco; amparo en revisión 459/2006, resuelto en sesión del diez de mayo de dos mil seis.

Pues bien, en el contexto de lo precisado y con base en los pasos detallados con antelación, procede realizar el juicio respecto de las medidas tomadas por el Poder Legislativo, atendiendo a los razonamientos enderezados en ese sentido por la autoridad ahora recurrente, frente a las consideraciones de la juzgadora federal de primer grado.

En concreto, corresponde analizar el decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación de primero de enero de dos mil dos, a través del cual se estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, particularmente por lo que respecta a su artículo segundo, cuya fracción LXX establece un tratamiento especial para la enajenación de acciones cuando se trate de títulos adquiridos en el año dos mil uno, de partes relacionadas -consistente en la disminución de las pérdidas pendientes de amortizar a la fecha de adquisición de las acciones, para efectos del cálculo del costo promedio por acción-.

En consecuencia, es necesario dilucidar, por medio del método apuntado, si la medida adoptada por el Poder Legislativo, en relación con la finalidad buscada a través de dicho precepto, conlleva o no una afectación a los principios constitucionales aplicables, específicamente, al de equidad.

Previamente a la realización de dicho análisis sobre el caso concreto, es necesario señalar que -tal como se podía vislumbrar tras la exposición efectuada con antelación-, en la especie, la intensidad del escrutinio a efectuar por este Alto Tribunal, no debe ser fuerte, considerando que se trata de la regulación, por parte de las autoridades estatales, de la actividad económica nacional, lo cual lleva a la conclusión de que se trata de un ámbito en el que debe valorarse en su justa dimensión la libertad amplia -que no irrestricta.- con que cuenta la autoridad para el diseño de las medidas normativas relevantes.

**a) Análisis encaminado a determinar si la finalidad pretendida es objetiva y constitucionalmente válida.**

Tal como ha sido precisado por las partes y por la juzgadora de primera instancia, en la exposición de motivos que dio lugar a la reforma legislativa de dos mil dos, se sostuvo que los cambios en la mecánica aplicable para el cálculo del costo promedio por acción, sería modificado en atención a las razones que a continuación se transcriben:

"Exposición general de la propuesta de la nueva hacienda pública distributiva

"...

" - ISR de personas morales

"En el impuesto sobre la renta empresarial se incorporan modificaciones que lo simplifican:

"...

"Costo fiscal de acciones

"La Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente, establece que para determinar la ganancia en la enajenación de acciones se disminuya del ingreso obtenido por dicha enajenación, el costo promedio por acción. La propia ley establece que para calcular el costo promedio por acción se le adicione o disminuya, según sea el caso, la diferencia entre los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta al momento de adquisición y al momento de enajenación.

"Esta mecánica permite ajustar la erogación realizada para adquirir la acción que se enajena, con el efecto que sobre dicha erogación tienen las utilidades y las pérdidas que generaron movimientos en la cuenta de utilidad fiscal neta, así como de los dividendos percibidos y pagados que modificaron dichas cuentas.

"Sin embargo, dicha mecánica genera un sesgo en beneficio de los contribuyentes y en perjuicio del fisco federal, dado que no reconoce en el costo fiscal de las acciones el efecto de las pérdidas pendientes de amortizar. Así, en los últimos años la recaudación del impuesto sobre la renta derivada de estos conceptos se ha vuelto prácticamente cero.

"Por lo anterior y con el objeto de gravar la ganancia de capital que efectivamente percibe quien enajena acciones, se propone a esa soberanía establecer en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta una mecánica para la determinación del costo fiscal de las acciones que se enajenan, que reconozca en su totalidad los efectos de las utilidades y las pérdidas, así como de los dividendos decretados o acordados, referidos al periodo de tenencia accionaria. En este sentido, se propone establecer que cuando el efecto de dichos conceptos lleve el costo a menos de cero, esa diferencia se disminuya del costo promedio por acción en enajenaciones de acciones posteriores.

"Asimismo, para evitar planeaciones fiscales tendientes a dejar de pagar el impuesto que legítimamente le corresponde pagar a los contribuyentes, se propone establecer que los reembolsos efectuados a los accionistas por sus aportaciones al capital, se consideren para efectos de determinar el costo fiscal de las acciones. Esta medida de neutralidad fiscal, evitará que los contribuyentes realicen reducciones de capital previamente a la enajenación de sus acciones, con el único objeto de obtener una menor ganancia y generar un menor pago del impuesto sobre la renta."

De lo anterior, se desprende claramente que, por medio de la propuesta legislativa formulada por el Poder Ejecutivo, se pretendía modificar el procedimiento aplicable para determinar la ganancia derivada de la enajenación de acciones, a fin de que se reflejara el impacto que tienen las utilidades generadas y las pérdidas sufridas por la sociedad emisora, permitiéndose que el gravamen respectivo efectivamente correspondiera a la capacidad contributiva del causante -a diferencia de lo que sucedía con la mecánica establecida hasta dos mil uno, misma que permitiría que no se reconocieran factores que inciden en el monto de la contribución-.

Sin embargo, en el proceso legislativo no se señala alguna razón adicional que sustentara el tratamiento diferenciado para las enajenaciones relacionadas con títulos adquiridos en el año dos mil uno, de partes relacionadas. Lo anterior, en principio, podría implicar que este Alto Tribunal no cuenta con elementos que le permitan desprender un principio de justificación, en lo que hace a los motivos que llevaron al legislador a la convicción de que dicha mecánica particular únicamente debería afectar al supuesto descrito.

No obstante, al apreciarse, por un lado, la efectiva existencia de un trato disímil y, por el otro, que del proceso legislativo no se desprende razón alguna que permita a esta Primera Sala evaluar la justificación de dicha medida, debe entonces procederse a la verificación de la existencia de razones notorias o evidentes, sea que éstas sean apreciadas de manera oficiosa, o bien, que se desprendan de autos.

En este contexto, debe atenderse a las razones propuestas por la autoridad recurrente, misma que argumenta lo siguiente en el agravio en estudio:

- Que, dado el tiempo transcurrido entre la presentación de la propuesta y su aprobación por el Congreso, ciertos grupos de causantes se encontraban en posibilidad de anticipar -y, en consecuencia, eludir.- los efectos de la reforma propuesta, mediante la compra de acciones de partes relacionadas;
- Que dichos grupos podían efectuar planeaciones en relación con las pérdidas pendientes de disminuir a la fecha de enajenación;
- Que la disposición reclamada pretendía evitar que los grupos de empresas con intereses comunes pudieran manipular el costo comprobado de las acciones;
- Que, por conducto de dicha disposición, se evitaba la planeación del costo promedio por acción, lográndose un mejor control fiscal respecto de las acciones adquiridas de partes relacionadas;
- Que, de esta manera, se evitaban posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, salvaguardándose así los intereses de este último;
- Que dicha medida es uno de los medios legalmente establecidos para controlar las posibles prácticas evasoras de los contribuyentes, así como la efectiva recaudación del impuesto.

A manera de síntesis, puede enunciarse que la finalidad perseguida por dicha disposición -tal como es propuesta por la autoridad hacendaria-es la de **evitar la manipulación impositiva por medio de prácticas evasoras efectuadas por los causantes, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto.**

A juicio de este Alto Tribunal, esta meta es objetiva y perfectamente admisible desde el punto de vista constitucional, especialmente considerando la interpretación sistemática de sus artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de conformidad con las consideraciones que se desarrollan a continuación.

El último de los numerales constitucionales referidos establece lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

"...

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la transcripción que antecede, se desprende que es intención del Constituyente que todos los mexicanos -y, como ha sido interpretado, aun los extranjeros residentes en territorio nacional y, en general, los que de alguna manera sean beneficiarios de los servicios y bienes públicos proporcionados por el Estado.- contribuyan al sostenimiento de los

Municipios, entidades federativas y de la propia Federación, en una medida acorde a la capacidad de cada persona, igualitaria y de conformidad con los lineamientos aprobados por el pueblo soberano, a través de sus representantes populares.

Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución.

Así se desprende, entre muchos otros, de los artículos 3o. y 25 de nuestra Ley Fundamental, mismos que establecen, en su parte conducente, lo que a continuación se transcribe:

"Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado -Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios.- impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación preescolar, primaria y la secundaria conforman la educación básica obligatoria.

"La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

"I. Garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

"II. El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

"Además:

"a) Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo."

"Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

"El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

"Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la nación."

De las transcripciones que anteceden, se deduce que la Constitución aspira a que se promueva el desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social del pueblo-. Asimismo, se observa que la Ley Fundamental otorga una importancia destacada a la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo -equitativo y proporcional-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.

En efecto, resulta necesario advertir que los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional durante las primeras décadas del siglo XX, no han sido incorporados al ordenamiento jurídico de las democracias constitucionales simplemente por ser considerados como un elemento adicional de protección.

Por el contrario, la razón de ser de tales derechos está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. Dicho de otra forma, sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, sin el respeto de las condiciones materiales de existencia de los individuos, toda pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal, consagrados en el capítulo primero del título primero de nuestra Ley Fundamental, se reducirá a un mero e inocuo formalismo. Sin la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos son una ilusión. Y a la inversa, sin la efectividad de los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales son insignificantes.

En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. En efecto, de eliminarse un impuesto, los contribuyentes dispondrían para sí mismos de mayor riqueza y de más oportunidades de autodeterminación. Sin embargo, la libertad que se gana al quedar liberado de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.

De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación -y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda.- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de dicha obligación, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.

En consecuencia, el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los gobernados para con dichas finalidades -y con los sectores a favor de los cuales éstas han sido consagradas normativamente al más alto nivel jerárquico-, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular ciertas conductas, construyendo la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. Lo anterior, considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado.

Lo anterior, inclusive puede desprenderse del propio artículo 16 constitucional, en el que se establece la posibilidad de que la autoridad administrativa lleve a cabo las actuaciones que le permitan comprobar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de la materia tributaria, con lo cual se acredita la capital trascendencia de dicho deber -siendo ésta una de las pocas materias en las que desde la propia Norma Fundante se establece la posibilidad de verificación-.

Para efectos de claridad, a continuación se transcribe la parte conducente del referido artículo 16 de nuestra Carta Magna:

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

"...

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

De lo expuesto con antelación -derivado de la interpretación sistemática del entramado normativo descrito en los artículos 3o., 16,25 y 31, fracción IV, constitucionales-, se concluye que la finalidad descrita por la autoridad responsable sí es objetiva y válida desde un punto de vista constitucional, dando por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado.

En este contexto, se aprecia que la finalidad genérica de la medida establecida en el artículo segundo, fracción LXX, del decreto legislativo reclamado puede, en principio, estimarse plenamente ajustada a la Constitución.

Por consiguiente, de la misma podrían emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse en cada oportunidad -tal como sucederá en la especie, atento a las consideraciones que serán expuestas a continuación-.

#### **b) Análisis encaminado a examinar la racionalidad de la medida.**

En primer término, conviene reiterar que a través de la disposición legislativa reclamada, se establece un mecanismo particular para el cálculo de la ganancia derivada de la enajenación de acciones, cuando la operación respectiva involucre títulos adquiridos de partes relacionadas en el año de dos mil uno. En este supuesto, para efectos del cálculo del monto original ajustado -y, por ende, del costo promedio por acción y de la referida ganancia-, adicionalmente a lo preceptuado

por el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes deberán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar que la sociedad emisora de que se trate tenga a la fecha de adquisición, en la parte que le corresponda a las acciones que tenga el contribuyente.

Como puede apreciarse, a los factores que deben ser considerados en el cálculo del monto original ajustado, se les adiciona la disminución de dichas pérdidas, mismas que no corresponden al periodo de tenencia accionaria, sino a uno anterior a la adquisición por parte del causante que reportará la ganancia, siendo el caso que dicha medida se pretende justificar en los términos de la finalidad que ya ha sido analizada, es decir, la de evitar la manipulación impositiva por medio de prácticas evasoras efectuadas por los causantes, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto.

De esta manera, sin que sea dable analizar la totalidad de las diversas medidas al alcance del autor de la norma -dada la intensidad débil del escrutinio que se efectúa-, debe determinarse si el mecanismo concreto que se escogió conduce al resultado deseado -lo cual pondría de manifiesto su carácter racional-, o bien, si no conduce a éste -caso en el cual se evidenciará su irracionalidad-.

La determinación de qué opción podría ser mejor para alcanzar su meta o, cuando menos, si la opción no es la idónea para tal fin, en su caso, no sería materia de este punto, sino de un ejercicio de proporcionalidad -al cual se refiere el tercer paso del escrutinio propuesto-.

Una vez puntualizado lo anterior, se procede al análisis del mecanismo establecido en la disposición cuya constitucionalidad es cuestionada por la parte quejosa y en relación con la cual la Juez a quo se pronunció otorgándole la protección constitucional.

Es claro que para conseguir los fines buscados, el legislador cuenta con un abanico de posibilidades, como podrían ser, entre otros, el establecimiento de multas por el incumplimiento de obligaciones fiscales; la tipificación de ciertas conductas como delitos fiscales; el diseño de un esquema de control administrativo a través del ejercicio de facultades de comprobación; así como la propuesta de estímulos positivos o negativos para favorecer o evitar la realización de ciertas conductas.

Partiendo de la noción de que el análisis efectuado por esta Sala -no siendo de intensidad fuerte.- no pretende encontrar una respuesta correcta única en el actuar del Poder Legislativo, sino que simplemente se avoca al análisis de la relación entre medios y fines -considerando que aquéllos son racionales en la medida en la que sean adecuados para alcanzar la finalidad propuesta-, se arriba a la conclusión de que el mecanismo implementado es una medida inadecuada e irracional para alcanzar la meta deseada, toda vez que no puede apreciarse una relación cierta entre el objetivo o finalidad planteados, por un lado, y los procedimientos establecidos para su consecución, por el otro.

En efecto, puede apreciarse que la medida combatida es irracional, precisamente por su cuestionable diseño, basado en la presunción de que la concatenación necesaria de diversos supuestos -muchos de ellos de realización condicionada-, tiene como único fin la manipulación de la carga fiscal; así como por otorgar el trato de planeación fiscal -y de una encaminada específicamente a la evasión-, a conductas que, al momento de su realización, no son ilícitas ni tienen como efecto inmediato la disminución del gravamen.

El error estructural que esta Sala aprecia en la norma tributaria reclamada, consiste en su muy amplia definición de términos como "evasión", "manipulación impositiva" o "fraude", así como en su inadecuada definición de "actos ilícitos".

En efecto, si bien puede reconocerse que la realización de actos entre partes relacionadas no necesariamente se sujeta a las reglas comerciales que operan en los que se celebren entre partes independientes -como lo atestigua la sola existencia de la regulación que sobre el particular existe en materia de impuesto sobre la renta, como es el caso de la de precios de transferencia-, no puede ser ésta la sola circunstancia que, sin más, *genere* en el legislador la convicción de encontrarse ante actos ilícitos, manipulaciones del gravamen, evasión fiscal o fraude en perjuicio del fisco.

Más aún, ni siquiera la realización de este tipo de actos, en conjunción con su celebración en un periodo determinado, justifica el establecimiento de un tratamiento específico que parta de la premisa de que la operación así celebrada se encuentra en el ámbito de lo ilícito y, como tal, la sancione.

Se plantea que las empresas que son partes relacionadas, al tener un conocimiento anticipado de la norma, pueden actuar en consecuencia, manipulando los efectos fiscales de la operación. Esto podrá ser así -como mera suposición, tal como será precisado más adelante-, pero el problema que esta Sala aprecia es que la medida preceptuada en la disposición reclamada, se inspira en una finalidad de combatir prácticas ilícitas, evasoras, fraudulentas, mientras que la conducta específica que se pretende combatir -la adquisición de acciones de partes relacionadas en el año dos mil uno-, no puede claramente ubicarse en ese supuesto en la generalidad de los casos.

En efecto, considérese el ejemplo planteado por la autoridad recurrente a fin de evidenciar la manipulación que pretendía combatir:

"En el año 2001 una empresa consciente de las modificaciones fiscales que empezarían su vigencia a partir del año 2002 adquiere acciones de una parte relacionada a un precio sobrevaluado, lo cual traerá aparejadas grandes pérdidas a la empresa adquirente cuando ésta enajene esas mismas acciones a un precio menor; sin embargo, por ser partes relacionadas, tales pérdidas resultan ser únicamente aparentes, ya que al comprarlas a un precio mayor, está obteniendo beneficio porque administrativamente es parte de la empresa emisora, luego entonces, el precio que pagó por las acciones se suma a los ingresos de ambas empresas, es decir, tanto la adquirente como la emisora, y las pérdidas no le provocarían un impacto negativo en su patrimonio porque finalmente, esas pérdidas serían pagadas por el fisco federal. De otra forma, no se justifica que se sobrepaguen las acciones a la emisora para posteriormente venderlas a un precio inferior."

El caso planteado requiere de la concatenación de -cuando menos.- los siguientes supuestos:

- Que un grupo de empresas consideradas partes relacionadas, adquirieran conocimiento de la reforma fiscal propuesta;
- Que, en consecuencia, adquirieran acciones de una parte relacionada a un precio mayor al real;
- Que la empresa adquirente las enajene a un precio menor;
- Que lo anterior implique la generación de grandes pérdidas a la empresa adquirente; y, finalmente,
- Que la reforma fiscal que se propuso finalmente fuera aprobada, pues en caso contrario, todo el esquema de "planeación" no habría tenido ningún sentido.

Y todo lo anterior -bajo la óptica de la recurrente.- con el específico propósito de manipular los efectos fiscales de la operación.

Pues bien, debe apreciarse que la situación descrita por la autoridad responsable -la cual, se concede, no deja de ser un simple ejemplo-, inmediatamente supone como ciertas algunas de las premisas propuestas, las cuales ya a la distancia que existe desde el año dos mil uno y hasta el presente, no dejaban de ser simples condiciones de realización improbable.

Así, el conocimiento anticipado de la reforma fiscal no es algo que pueda reconocerse categóricamente en la generalidad de los casos -a los cuales debe dirigirse la norma-; lo mismo sucede con la aprobación de la reforma propuesta y, más aún, su aprobación en los mismos términos en los que fue formulada, siendo el caso que dicha circunstancia no podía ser anticipada con absoluta certeza;(22) finalmente, el contenido económico de la operación, a pesar de realizarse entre partes relacionadas, no necesariamente tendría el efecto descrito -principalmente en lo que concierne a la generación de pérdidas-. Inclusive, en el ejemplo planteado por la autoridad, no se efectúa mención alguna al efecto que tendría la operación "manipulada" en las pérdidas pendientes de amortizar sufridas *antes* de la adquisición, que son las que la mecánica establecida en la fracción LXX deben incorporarse al cálculo del costo promedio por acción, disminuyéndolas.

*(22) Para tal efecto, considérese que la reforma fiscal para dos mil dos fue aprobada en las últimas horas del año dos mil uno y publicadas el mismo día en que entraron en vigor -primero de enero de dos mil dos-, siendo el caso que las operaciones a las que se refiere la norma pudieron efectuarse desde enero de dos mil uno.*

En este contexto, esta Sala considera que los planteamientos de la recurrente no acreditan fehacientemente que la realización de la operación descrita entre partes relacionadas, otorguen un mayor beneficio que amerite la mecánica de determinación del gravamen preceptuada por la disposición reclamada. Inclusive, ni siquiera es de atenderse lo manifestado por la responsable en el sentido de que el beneficio al que hace referencia se genera dados los efectos de la consolidación fiscal, en la medida en la que -como se precisó en la respuesta al agravio primero.- la tributación en el referido régimen especial no tiene relevancia para la solución del presente caso, con independencia de que la quejosa presente o no un resultado fiscal consolidado.

No obstante, la incorrección más grave en el diseño de la norma no radica en el hecho de que se consideren como ciertas y de indubitable realización las premisas descritas, sino en la incorrecta atribución de efectos de ilicitud a las conductas realizadas en contravención a las intenciones de la autoridad legislativa.

En efecto, con conocimiento anticipado de la reforma o en la más profunda ignorancia de ésta, con la intención de manipular o con la de celebrar un acto de comercio por razones de negocios, no debe pasarse por alto que la legislación vigente en dos mil uno -fecha en la cual fueron adquiridas las acciones eventualmente enajenadas por la quejosa.- no prohibía las adquisiciones de acciones entre partes relacionadas ni generaba una presunción de evasión o fraude en lo que

a éstas concierne.

De esta manera, no se considera válido que el legislador atribuya efectos de ilicitud a conductas no prohibidas por el ordenamiento, ni que se pretenda justificar lo anterior aduciendo la -casi indubitable.- intención de defraudar al fisco federal, evadiendo el pago de obligaciones que, realmente, no son tales.

En este contexto, aunque este Alto Tribunal se avocara al análisis de una pluralidad de ejemplos, apreciando que algunos de ellos efectivamente podrían tener como efecto la minimización de la carga fiscal, no se considera válido que la norma fiscal presuponga la afectación a los intereses del fisco federal, sin que se valore en su debida dimensión el que las mismas operaciones desde luego pueden realizarse por razones de negocio.

No se pasa por alto lo enunciado por esta Corte en el primer apartado del escrutinio propuesto, en el sentido de que la obligación tributaria -elevada a rango constitucional.- es de una trascendencia mayúscula, dada su repercusión en la consecución de los fines de índole social también reconocidos en la Ley Fundamental. Tampoco se ignora lo afirmado en el sentido de que resulta válido que se instrumenten mecanismos para combatir la evasión fiscal y la manipulación de la carga tributaria, dado que el deber de contribuir es uno de solidaridad con los menos favorecidos, en el que se reconoce una función social a la propiedad.

Sin embargo, la conducta sancionada -en un sentido amplio.- por la norma reclamada no constituía, al momento de su realización, una manifestación de evasión fiscal, ni puede razonablemente ser atribuida -con exclusión de otros propósitos.- a una planeación tendente a manipular el gravamen.

Así, no puede válidamente afirmarse que el género de causantes a los que se dirige la norma tenga como propósito rehuir el deber que socialmente tiene; más bien, la norma descrita actualiza un caso en el que, a pesar de la trascendencia de la obligación tributaria, no se justifica la intromisión estatal, al gravarse en mayor medida -a través de la incorporación de un concepto que tiene como efecto un aumento en la ganancia que se genera.- una hipótesis a la que se atribuyen efectos de ilicitud e intenciones fraudulentas y manipuladoras, y ello a pesar de que la conducta descrita no era prohibida o de alguna manera desincentivada por las normas vigentes al momento de su realización.

Simplemente, en el presente caso no se diseñó un instrumento normativo eficiente para el combate a la evasión o a las prácticas fraudulentas que buscan evitar el pago de impuestos -entendido como una manifestación de un deber de solidaridad.- y, por el contrario, se estableció una norma discriminatoria que sanciona como conducta ilícita o indeseable, un supuesto al que no puede atribuirse tal carácter de manera necesaria en la generalidad de los casos.

En consecuencia, no puede justificarse esta disposición en la intención de combatir la evasión, el fraude o la planeación que rehuye el deber solidario de contribuir al gasto público, motivo por el cual se pone de manifiesto la inconstitucionalidad de la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo que estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil dos.

En efecto, en las condiciones descritas, podría inclusive argumentarse que la finalidad aducida por el Ejecutivo a través del recurso de revisión, no es la que efectivamente se proponía, pues atribuyó efectos negativos a ciertas operaciones entre partes relacionadas sin que se aprecie alguna razón que así lo justifique, con lo cual podría llegar a señalarse que tal vez no se buscaba combatir la evasión o evitar la manipulación de las ganancias en la venta de acciones, sino incrementar el impacto fiscal de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, por algún motivo particular que no puede conocerse.

Asimismo, debe considerarse que la inconstitucionalidad que se aprecia ni siquiera supera la prueba de intensidad débil que corresponde a la normatividad con efectos económicos o tributarios, a la luz de la cual hubiere resultado suficiente que el autor de la norma propusiera un mecanismo simplemente adecuado para alcanzar la finalidad que se proponía, lo cual no acontece en la especie.

En efecto, tras la revisión que se efectúa a la exposición de motivos del decreto reclamado, así como a los argumentos propuestos por la autoridad responsable, puede fácilmente apreciarse que no se ofreció -ni esta Sala puede desprender.- una sola razón que justificara el porqué del establecimiento de un mecanismo especial que únicamente aumenta la ganancia -y, por ende, el gravamen.- en el caso de enajenaciones que tienen por objeto acciones adquiridas en dos mil uno, de partes relacionadas. Consecuentemente, por razones obvias, el análisis efectuado por este Alto Tribunal ni siquiera puede materializarse en torno a la corrección o incorrección, idoneidad o inidoneidad, proporcionalidad o desproporcionalidad, de las justificaciones que se hubieran propuesto -lo cual hubiere sido materia del tercer paso del escrutinio descrito-.

En consecuencia, tomando en cuenta exclusivamente los elementos al alcance de esta Sala, debe señalarse que la finalidad perseguida no se consigue con el mecanismo establecido, pues la mecánica especial para el cálculo del impuesto, ni se

refiere a supuestos prohibidos -o siquiera desincentivados- por las disposiciones legales aplicables, ni se materializa en supuestos en los que razonablemente pueda presuponerse un ánimo -un único ánimo.- de eludir la responsabilidad inherente al deber constitucional de contribuir.

En estas condiciones, se aprecia que las empresas enajenantes de acciones adquiridas de partes relacionadas en el año de dos mil uno no llegan a constituir una categoría revestida de determinadas características, que amerite ser regulado de manera particular y, en consecuencia, el trato diferenciado establecido para la hipótesis descrita en la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo reclamado, resulta violatorio de la garantía constitucional de equidad, tal como había sido apreciado por la juzgadora de primera instancia.

En este sentido, se advierte que una vez implementado el escrutinio propuesto, el decreto en estudio acreditó el cumplimiento del primero de los pasos referidos, no así el segundo de ellos -relación entre los mecanismos previstos y la finalidad propuesta-, razón por la que debe concluirse la inconstitucionalidad de dicha medida.

Dicho de otra manera, el hecho imponible de la contribución impugnada lo es la generación de ingresos y, específicamente, los derivados de la enajenación de acciones. Por ende, si bien las operaciones efectuadas entre partes relacionadas pueden ameritar un tratamiento especial -tal como es descrito por los supuestos normativos generales contemplados en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de enero de dos mil dos-, tanto los enajenantes de acciones adquiridas de partes relacionadas en dos mil uno, como los que venden acciones adquiridas de dichas partes en otros años, se ubican en el mismo supuesto normativo, motivo por el cual, en acatamiento del principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debieron someterse a las mismas reglas para el cálculo del impuesto referido, puesto que el hecho imponible de tal contribución no se ve afectado con la circunstancia de que la adquisición se hubiere llevado a cabo en el año señalado, de lo cual se desprende que no se justifica incorporar las pérdidas pendientes de amortizar por la sociedad emisora antes de la adquisición.

Así, se aprecia que -contrariamente a lo planteado por la autoridad recurrente.- la disposición reclamada establece una mecánica que no guarda relación con la finalidad que la sustentaría, puesto que únicamente se impone la mecánica particular a ciertos causantes, distinguibles en atención a características por demás especiales, como lo es haber adquirido acciones en el año de dos mil uno, sin que dicha conducta pueda ser identificada como ilícita o exclusivamente vinculada a la manipulación de la obligación tributaria.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que los restantes argumentos planteados por la recurrente en el agravio en estudio, tampoco aportan elementos que permitan justificar el tratamiento diferenciado que combate la quejosa, según se precisa a continuación.

Señala la autoridad responsable que las partes relacionadas estarían en posibilidad de incrementar el valor de sus acciones, al no considerar las pérdidas mencionadas -las sufridas por la sociedad emisora *antes de la adquisición*-. Sin embargo, de conformidad con el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, este concepto no se incluye en ningún otro supuesto; por ende, ¿cómo entender que las pérdidas de referencia sean un elemento indispensable para la determinación adecuada de la contribución, si únicamente se regula su disminución para las acciones adquiridas en el año dos mil uno?

En todo caso, de tratarse de un supuesto manifiesto de manipulación -que, como se ha señalado, no parece ser el caso-, la determinación de la mecánica descrita en la fracción LXX debería también abarcar la enajenación de acciones adquiridas en otros ejercicios, pues dicho supuesto -con o sin el conocimiento o premonición de la reforma de dos mil dos.- también daría lugar al pago de un impuesto menor.

Finalmente, en los términos apuntados, es claro que no asiste la razón a la parte recurrente al señalar que la medida reclamada constituiría un medio legal para controlar al contribuyente, en razón de que -como se ha demostrado.- se trata de un instrumento normativo que otorga efectos de evasión, fraude o ilicitud, a conductas que no los tienen y, en esa medida, se pone de manifiesto que, más que un ejercicio de control, se trata de una intromisión injustificada en la esfera jurídica de los gobernados.

En tal virtud, debe concluirse que -tal como se anticipaba.- los argumentos analizados, vertidos por la parte recurrente en contra de las consideraciones de la *a quo*, resultan infundados, pues la fracción LXX del artículo segundo del decreto reclamado, provoca un trato discriminatorio, y ello sin que se justifique suficientemente el tratamiento diferenciado que se establece en perjuicio de los causantes que enajenan acciones adquiridas de partes relacionadas en el año dos mil uno.

A mayor abundamiento, si lo anterior resultare insuficiente, aun en el supuesto de que el decreto combatido superase la segunda etapa del examen realizado, la tercera etapa -en la que se analizaría si existe una relación de proporcionalidad, para determinar si en aras de un fin constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal-, tampoco podría ser superada.

Ciertamente, la citada etapa no sería satisfecha, en razón de que la medida legislativa de que se trata no es razonable o proporcional, en la medida en la que involucra conceptos ajenos a la situación que finalmente pretende regular, como lo es, por una parte, el año de adquisición y, por la otra, las pérdidas pendientes de amortizar que hubiere sufrido la emisora de las acciones *antes* de la adquisición efectuada por la parte relacionada que causa el impuesto con la posterior venta.

En efecto, si el año de adquisición de las acciones -como se ha demostrado.- no guarda mayor relevancia para efectos de la determinación de la mecánica impositiva particular que regula el artículo segundo, fracción LXX, se pone de manifiesto que el criterio que informa el trato diferenciado pierde validez como distinción, evidenciándose como una ficción jurídica, lo cual desde luego resulta inadmisibile.

Adicionalmente, si el motivo de la reforma incorporada al texto legal en dos mil dos, era que se incluyeran en el cálculo del costo promedio por acción, la totalidad de los factores que inciden en la determinación de la ganancia obtenida por el enajenante, las pérdidas pendientes de amortizar por la emisora antes de la adquisición por parte de éste, dejan de guardar relación con la situación financiera que debe delimitarse en los términos del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último, no debe perderse de vista que la disposición reclamada provoca una afectación en la esfera jurídica de las empresas a las que se dirige, pues el establecimiento de una mecánica particular -justificada en el combate a la "evasión" o "manipulación", relacionada con conductas que no eran ilícitas-, implica que se haga pesar el gravamen sobre manifestaciones de capacidad contributiva que, al momento de la determinación del impuesto, pudieron haber sido objeto de libre disposición o, inclusive, podrían haber dejado ya de existir.

En virtud de lo precisado, a criterio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los agravios formulados por la autoridad responsable resultan infundados y, por ende, debe confirmarse la protección constitucional otorgada en primera instancia, para los mismos efectos precisados por el a quo, al no haber sido éstos materia de la presente revisión.

Por lo expuesto y fundado,

#### SE RESUELVE:

PRIMERO.- En la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- La Justicia de la Unión ampara y protege a \*\*\*\*\*, sociedad anónima, en contra de la fracción LXX del artículo segundo del decreto legislativo que estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, relativo a disposiciones transitorias de dicho ordenamiento, en términos del considerando último de esta ejecutoria.

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

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y presidente José Ramón Cossío Díaz (ponente).

**En términos de lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte en su sesión de veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.**

S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, Tomo XXX, Julio de 2009, Págs. 284 A 332.