

## Documento TMX1.081.105

# Jurisprudencia

**Ministro:** ALBERTO PÉREZ DAYÁN

**Marginal:** 4593/2014

**Tipo sentencia:** Ejecutoria

**Época:** Décima Época

**Instancia:** Segunda sala - Suprema Corte de Justicia de la Nación

**Tipo Asunto:** Amparo directo en revisión

**Fecha:** 08/07/2015

### TEXTO:

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4593/2014**

**QUEJOSA y recurrente:** \*\*\*\*\*.

**PONENTE:**

**MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN.**

**SECRETARIA:**

**LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.**

**Vo.Bo.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión de ocho de julio de dos mil quince.

**VISTOS; Y**

**RESULTANDO:**

**PRIMERO. Demanda de amparo.** Por escrito presentado el nueve de enero de dos mil catorce, ante la Oficialía de Partes de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, \*\*\*\*\* , por conducto de sus apoderados, promovió juicio de amparo directo contra la sentencia de ocho de octubre de dos mil trece, que dictó la Primera Sección de la Sala Superior del órgano jurisdiccional de referencia, en el expediente \*\*\*\*\*.

La parte quejosa estimó que se violó en su perjuicio lo dispuesto en los artículos 1, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo previsto por los diversos 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 33, 24 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos y 1105 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte; asimismo, formuló los conceptos de violación que consideró pertinentes.

**SEGUNDO. Trámite y sentencia del juicio de amparo directo.** Conoció de la demanda de amparo el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuya Presidenta, en proveído de veintisiete de enero de dos mil catorce, <sup>1</sup> la admitió a trámite y ordenó su registro bajo el expediente \*\*\*\*\*.

Con base en lo dispuesto en el oficio STCCNO/957/2014 emitido por el Secretario Técnico de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, la Presidenta del Tribunal Colegiado del conocimiento, por auto de siete de mayo de dos mil catorce, remitió los autos del expediente al Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, para que en auxilio de sus labores dictara la resolución correspondiente.

En sesión celebrada el **siete de agosto de dos mil catorce**, el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región dictó sentencia, en la que -entre otros aspectos- **declaró infundados e inoperantes los conceptos de violación** en los que la quejosa adujo la inconstitucionalidad del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil siete y **concedió el amparo solicitado** para el efecto de que la responsable, al analizar el concepto de anulación correspondiente, considerara que la autoridad fiscal sí hizo un pronunciamiento respecto a los ejercicios de dos mil cinco y dos mil seis, toda vez que modificó los

resultados fiscales de tales periodos al determinar el impuesto sobre la renta por reducción de capital y, en consecuencia, resolviera conforme a derecho.

**TERCERO. Trámite de los recursos de revisión principal y adhesiva.** Inconforme con la anterior decisión, la quejosa interpuso recurso de revisión el veintidós de septiembre de dos mil catorce. El Presidente del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, por acuerdo emitido el día veintitrés siguiente, <sup>2</sup> ordenó la remisión de los autos a este Alto Tribunal, para los efectos legales conducentes.

El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por auto de siete de octubre de dos mil catorce, admitió a trámite el presente recurso de revisión (con reserva del estudio de importancia y trascendencia) bajo el expediente 4593/2014. De igual forma, turnó el asunto para su estudio al Ministro José Fernando Franco González Salas, en virtud de que la materia corresponde a la especialidad de la Sala a la cual se encuentra adscrito. Finalmente, ordenó que se hiciera del conocimiento de la Procuraduría General de la República.

Por auto de veinticuatro de octubre de dos mil catorce, el Presidente de esta Segunda Sala ordenó que se avocara al conocimiento del asunto.

El veintinueve de octubre de dos mil catorce, el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, en suplencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, así como de los Directores Generales de Amparos Contra Leyes y de Amparos Contra Actos Administrativos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso recurso de revisión adhesiva, el cual se admitió mediante acuerdo de tres de noviembre siguiente, que dictó el Presidente de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Mediante acuerdo de siete de mayo de dos mil quince, el Presidente de la Segunda Sala, determinó que por cuestión de turno, correspondía a su Ponencia conocer del asunto, ya que en sesión del seis del mismo mes y año, por mayoría de tres votos, de los Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos, Alberto Pérez Dayán y Eduardo Medina Mora I., se desechó el proyecto de resolución presentado, acordándose su retiro y designación de nuevo ponente.

El Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción no formuló pedimento.

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

**PRIMERO. Competencia.** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión. <sup>3</sup>

**SEGUNDO. Oportunidad.** El recurso de revisión principal se interpuso dentro del plazo legal. <sup>4</sup>

Asimismo, resulta oportuna la presentación de la revisión adhesiva. <sup>5</sup>

**TERCERO. Legitimación.** El recurso de revisión principal fue interpuesto por personas legitimadas para ello, <sup>6</sup> al igual que la revisión adhesiva. <sup>7</sup>

**CUARTO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.** A continuación se presenta una síntesis de los antecedentes de los actos reclamados, conceptos de violación, la sentencia recurrida, los agravios formulados en los recursos de revisión principal y adhesiva, así como de las consideraciones de la resolución del Tribunal Colegiado.

#### **I. Antecedentes del acto origen de la presente controversia:**

- 1. Determinación del crédito fiscal.** Mediante oficio 900 07-04-2010-59782 de veintidós de noviembre de dos mil diez, que emitió la Administradora de Fiscalización Internacional "4", de la Administración Central de Fiscalización Internacional, de la Administración General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributaria, se determinó un crédito fiscal a cargo de \*\*\*\*\* -en su calidad de sujeto directo, así como en la de retenedor y responsable solidario- por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al activo, actualización, recargos y multas, en cantidad total de \*\*\*\*\*.
- 2. Interposición del recurso de revocación.** Contra tal oficio la contribuyente interpuso recurso de revocación, el cual se radicó en sede administrativa bajo el expediente \*\*\*\*\* y fue resuelto mediante el diverso \*\*\*\*\* , de veintitrés de febrero de dos mil doce, que dictó la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "4", del Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de confirmar la resolución combatida.

3. **Se promueve juicio contencioso administrativo y sentencia.** Inconforme con los oficios referidos en los puntos que preceden, la sociedad fiscalizada promovió juicio contencioso que se radicó ante la Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bajo el expediente \*\*\*\*\*.

Mediante acuerdo de veintinueve de mayo de dos mil trece, la Presidenta de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa determinó ejercer la facultad de atracción respecto del juicio referido en el punto que precede. Asimismo, en diverso proveído de veinticinco de junio siguiente, se radicó el asunto bajo el expediente \*\*\*\*\*.

El ocho de octubre de dos mil trece la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dictó sentencia, en la que -por una parte- determinó reconocer la validez de las resoluciones impugnadas respecto de la determinación de crédito fiscal a cargo de la actora, bajo su calidad de sujeto directo en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al activo, así como las respectivas actualizaciones, recargos y multas. Asimismo, se declaró la nulidad de los actos administrativos combatidos, en relación con el crédito fiscal fincado a al contribuyente en su calidad de retenedora y responsable solidaria en materia de impuesto sobre la renta con motivo de las operaciones celebradas con residentes en el extranjero, así como las correlativas actualizaciones, recargos y multas.

**II. Demanda de amparo directo.** En contra de tal fallo, la sociedad mercantil quejosa promovió juicio de amparo directo, en cuyos conceptos de violación hizo valer -en la parte que al caso interesa- lo siguiente:

- **Concepto de violación 1º:** Violación a la **garantía de legalidad** al encontrarse indebidamente fundada y motivada la resolución impugnada, en relación con la incorrecta interpretación del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, ya que señala que la autoridad responsable sostiene que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal dos mil siete, prevé una excepción al pago del impuesto y, por tanto, es de aplicación estricta, por lo que debe atenderse a lo expresamente señalado en la norma; lo cual estima contrario a la debida interpretación del precepto en cita, así como al diverso numeral 5º del Código Fiscal de la Federación; el cual no impone como obligación la de acudir a la interpretación literal cuando las normas establezcan excepciones a la relación jurídico-tributaria, ni prevé una preferencia o exclusividad sobre un método interpretativo.

La responsable confundió la aplicación estricta con la interpretación gramatical o literal, pese a que se tratan de supuestos diferentes en el proceso de aplicación de las normas jurídicas, señala que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ordena la exacta aplicación de la ley tributaria, a efecto de que la carga tributaria no se extienda a supuestos que el legislador no quiso gravar; pero no establece límites a la correcta interpretación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los diversos métodos de interpretación (literal o gramatical, sistemático o de interpretación armónica, lógico, causal-teleológico, histórico, progresivo y genético-teleológico), permiten develar el sentido y alcance de la ley, a efecto de atender a la voluntad del legislador, al significado de las palabras utilizadas, o al sentido lógico objetivo de la norma, para que tengan un alcance propio e independiente de la voluntad de sus creadores.

Por tanto -aduce la quejosa- se ha reconocido que la interpretación de las disposiciones fiscales debe realizarse a partir del texto literal de la norma, sin que ello impida acudir a los métodos de interpretación jurídica; lo que, a su parecer, revela la ilegalidad de la sentencia reclamada al señalar que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete.

La interpretación gramatical utilizada por la autoridad responsable es la menos indicada para interpretar el precepto aludido, ya que cuando existe obscuridad en el texto normativo, se debe acudir a diversos métodos interpretativos.

Al interpretar el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la autoridad responsable consideró que para que fuera aplicable la exención prevista en el citado numeral, el "90%" del total de los ingresos de las personas morales, debe derivar exclusivamente del pago de la contraprestación (rentas), por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo.

En el fallo reclamado, para llevar a cabo la interpretación del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se debió determinar si el ajuste anual por inflación acumulable y la ganancia cambiaria provenían, por estar relacionados, de la actividad del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que realiza la quejosa.

Bajo la interpretación causal teleológica del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, el fin del requisito relativo a la percepción del "90%" de los ingresos, era crear un mecanismo para asegurar que los recursos del extranjero se inviertan exclusivamente en el desarrollo inmobiliario del país y no en distintos giros comerciales, por lo que considera que cumplió con todos los requisitos legales, para acceder a la exención, ya que la totalidad de los recursos que los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero aportaron a la quejosa, se invirtieron en el desarrollo inmobiliario; pues la actividad que realiza de manera exclusiva es la del otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles en territorio nacional.

La sentencia reclamada resulta ilegal al establecer que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para dos mil siete, no contempla dentro de los ingresos a los que se refiere, los relativos al ajuste anual por inflación ni los correspondientes a la utilidad o ganancia cambiaria y que, por ello, no pueden considerarse dentro del "90%" del total de los ingresos a que se refiere el citado precepto.

La ganancia cambiaria sí proviene del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en territorio nacional, ya que corresponde a la tenencia de activos en moneda extranjera derivada del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, de los préstamos a cargo de la hoy quejosa denominados en moneda extranjera y de la fluctuación de la moneda extranjera respecto de la moneda nacional.

Para que se genere la ganancia cambiaria, es necesario la tenencia de activos en moneda extranjera o la existencia de pasivos denominados en moneda extranjera; así como la fluctuación de la moneda, ya que sin alguno de esos elementos, no se puede generar la referida ganancia cambiaria y, en el caso de la quejosa, deriva del desarrollo de las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la cual es su actividad exclusiva.

En el juicio de origen -señala la quejosa- acreditó que los recursos, derechos de crédito y deudas con que cuenta, derivan exclusivamente del desarrollo de la actividad de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y que la ganancia cambiaria del ejercicio dos mil siete, proviene de los intereses bancarios respecto de las cantidades percibidas derivadas de las rentas, servicios y cuotas de mantenimiento por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en el país; además la fluctuación cambiaria en el valor del dólar frente al peso, está relacionada con los créditos que se le han otorgado para invertir en los bienes arrendados en el país.

Por tanto, la tenencia de moneda extranjera no puede provenir sino del desarrollo de las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes de la quejosa, por lo que es dable concluir que la ganancia cambiaria, proviene de la única actividad que realiza la quejosa.

Señala que la autoridad responsable dilucidó el término "**provenir**" como el "**origen de algo**", lo cual puede derivar de un origen próximo/inmediato o lejano/último, a través de nexos causales, por lo que estima que el origen de la ganancia cambiaria tiene un nexo causal próximo y directo, con el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes de la quejosa, la cual constituye su actividad exclusiva.

Lo mismo ocurre con el ajuste anual por inflación acumulable, el que tiene su origen en la existencia de deudas y los efectos inflacionarios de la economía, toda vez que las deudas que contrajo la quejosa son para invertir en los inmuebles respecto de los que otorga el uso o goce temporal.

El artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece que el origen o nexo causal de los ingresos que provienen del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en el país tenga que ser directo o indirecto, por lo que si la ley no distingue, no cabe hacer dicha distinción.

Conforme a la interpretación causal, teleológica y originaria del precepto referido, la finalidad del requisito relativo al "90%" de los ingresos fue crear un mecanismo que asegurara que los recursos del extranjero se invirtieran exclusivamente en el desarrollo inmobiliario del país y no en distintos giros comerciales.

Los hechos jurídicos consistentes en la inflación y en la fluctuación cambiaria, originan ingresos los que sostiene derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en territorio nacional propiedad de la quejosa y, por tanto, forman parte de los actos jurídicos que habitualmente realiza la solicitante de tutela constitucional.

Considera la quejosa que su voluntad sólo influye en la realización de actividades o actos jurídicos,

mas no en los hechos jurídicos tales como la fluctuación cambiaria de la moneda o la inflación, las que provocan la generación de ingresos como la ganancia cambiaria y el ajuste anual por inflación acumulable, respecto de los cuales el legislador, en ningún momento quiso establecer como requisito el que los ingresos que tuvieran como causa hechos jurídicos, no rebasaran el diez por ciento de los ingresos totales de los contribuyentes, ya que el objetivo extrafiscal era que los contribuyentes se dedicaran preponderantemente al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

- **Concepto de violación 6°:** La interpretación que realizó la Sala responsable sobre el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal dos mil siete, viola los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Federal, así como el **derecho humano a un desarrollo integral** en torno a la obligación del Estado Mexicano de brindar seguridad económica y sistemas impositivos adecuados y equitativos conforme a los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Conforme al artículo 1 de la Constitución Federal, las autoridades tienen la obligación de interpretar las normas favoreciendo en todo momento a las personas con la más amplia protección en relación con los derechos humanos tutelados por la Constitución y por los tratados internacionales celebrados por México, por lo que al interpretar el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Sección de la Sala responsable debió hacerlo conforme a la Constitución y los tratados internacionales, a efecto de otorgar el beneficio más amplio al contribuyente e incluso, en su caso, realizar el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.

En términos de lo previsto por el artículo 133 de la Constitución Federal, en relación con el numeral 1 del propio texto fundamental, los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, pese a las disposiciones en contrario establecidas en normas inferiores; por lo que deben preferir, entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, la que sea acorde aquéllos y que resulte de mayor beneficio al gobernado, conforme al principio *pro persona*.

La responsable debió interpretar de la forma más amplia y favorable el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y considerar que cumplió con los requisitos previstos para acceder a la exención fiscal.

En ese sentido -estimó la quejosa- se debió preferir la interpretación consistente en que los ingresos totales obtenidos durante el ejercicio fiscal dos mil siete provienen, al menos en un "90%", exclusivamente del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones ubicadas en el país, ya que los mismos derivan de la única actividad que realiza la quejosa de manera exclusiva y profesional.

La interpretación del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, que realizó la autoridad responsable, viola su derecho a un desarrollo integral, pues es obligación del Estado Mexicano brindar a sus gobernados seguridad económica y sistemas impositivos adecuados y equitativos previstos en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Conforme al numeral 26 de la Convención referida, los Estados deben tutelar los derechos económicos, sociales y culturales contenidos en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, la cual, en sus artículos 33 y 34, establecen la responsabilidad de crear un orden económico y social justo, que permita la distribución equitativa de la riqueza y el ingreso, y para cumplir con tales metas u objetivos básicos del desarrollo integral, los Estados deberán establecer sistemas impositivos adecuados y equitativos.

El artículo 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, establece la obligación de los Estados parte, de alcanzar un orden social justo, acompañado de desarrollo económico para garantizar a todas las personas la igualdad de oportunidades y seguridad económica.

Es ilegal la interpretación de la autoridad responsable, al no considerar que los ingresos acumulables por concepto de ajuste anual por inflación y los derivados de la ganancia cambiaria, para efectos de determinar los ingresos derivados de las actividades de arrendamiento inmobiliario conforme a los cuales se calcula el "90%" de los ingresos totales obtenidos durante el ejercicio fiscal dos mil siete.

Ello es así -afirma- porque no advierte que tales conceptos están vinculados a la actividad inmobiliaria de la quejosa y no dependen de la voluntad de ésta.

Es ilegal la determinación de la autoridad responsable al estimar que la actuación de la autoridad

fiscal no viola el principio de Nivel Mínimo de Trato previsto en el artículo 1105 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, al considerar que éste no es aplicable en la especie.

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte tiene el rango de tratado internacional y, conforme a su artículo 1105, el principio del "**Nivel Mínimo de Trato**", conlleva que se otorgue a las inversiones de otros Estados Partes un trato justo y equitativo, así como protección y seguridad plena, lo que sostiene no sucede con la interpretación realizada por la autoridad responsable sobre los requisitos para acceder a la exención prevista en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; toda vez que existen aspectos económicos que están fuera del control del contribuyente, como lo son el efecto fiscal que produce la inflación y el tipo de cambio.

- **Concepto de violación 7°.** El numeral impugnado transgrede el principio tributario de **equidad** y el derecho fundamental de **igualdad**.

Sostiene que lo resuelto por la autoridad responsable implicaría que el precepto legal en cuestión viola el derecho de equidad tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que dos contribuyentes que cumplan con todos los requisitos legales, por el simple hecho de haber obtenido una ganancia cambiaria o un ingreso como consecuencia del ajuste anual por inflación, podrían estar excluidos de la exención fiscal, aun cuando ambos se dediquen al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en territorio nacional, sin que exista justificación legal o en la exposición de motivos para ello.

El artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho de equidad tributario, al condicionar la exención prevista en el propio numeral a que al menos el "**90%**" de los ingresos provenga por concepto de las contraprestaciones derivadas del arrendamiento inmobiliario; lo que implica que el diez por ciento restante provenga de otros ingresos, tales como los factores externos como la inflación, el valor del dinero y la morosidad de los arrendatarios, lo que coloca a esta clase de contribuyentes en una posición de desventaja, al otorgar un trato diferenciado en función del nivel de endeudamiento.

- **Concepto de violación 8°.** La sentencia reclamada viola el derecho de **legalidad y seguridad jurídica** ante la indebida motivación respecto de la interpretación del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, en virtud de que la Sala responsable convalidó el hecho de que la autoridad fiscal exigiera a la sociedad mercantil quejosa, que para acceder al supuesto de exención previsto en el artículo 179 antes citado, únicamente considerara los ingresos obtenidos por concepto de rentas, no obstante que la intención del legislador era atraer inversionistas a este país.

En ese sentido, a través de la sentencia que se reclama se deja en total estado de inseguridad a los contribuyentes que se dedican de manera profesional al otorgamiento del uso o goce de bienes y respecto de los cuales se estableció un supuesto de exención, la cual se pretende arrebatar al considerarse que los ingresos por ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria no quedan comprendidos dentro del cálculo de los ingresos para poder acceder al beneficio.

En otras palabras, la interpretación de acuerdo a la interpretación que realiza la autoridad y la Sala responsable del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, provocan que este numeral sea inconstitucional por violación a la garantía de seguridad jurídica, ya que ante su imprecisión permite que se varíen los supuestos y condiciones para acceder a la exención, porque, se insiste, no consideran que los ingresos por ajuste anual por inflación y los ingresos por ganancia cambiaria derivan de la actividad preponderante del contribuyente, es decir, del arrendamiento inmobiliario.

- **Concepto de violación 9°:** El numeral impugnado transgrede el principio tributario de **proporcionalidad**, ya que no atiende a la verdadera capacidad contributiva.

De la interpretación que realiza la Sala responsable deriva que lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea contrario al principio tributario de proporcionalidad, toda vez que al considerar dentro del "**90%**" de los ingresos de la contribuyente aquellos que provienen del ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria, se incorporan ingresos sobre los cuales los contribuyentes no tienen un poder de decisión o control sino que atienden a factores externos como son la inflación o la variación en el tipo de cambio.

Así, se desconoce la verdadera capacidad contributiva, en tanto que **"al no excluir el ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria de los ingresos obtenidos en el ejercicio"**.

**III. Sentencia del amparo directo.** El Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, declaró infundados e inoperantes los conceptos de violación sintetizados en párrafos precedentes, con base en las consideraciones siguientes:

- **En relación con el concepto violación 1º**, respecto de la indebida interpretación del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideró que si bien es cierto que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que existen diversos métodos de interpretación de las normas fiscales que prevén elementos esenciales de las contribuciones, así como de aquellas que establezcan supuestos de exención, lo cierto es que dicho dispositivo y la interpretación que de él ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de exenciones fiscales y de los requisitos para acceder a las mismas ha sido de carácter restrictivo, por lo que es legal la determinación de la Sección de la Sala responsable de considerar que para que la quejosa accediera a la exención prevista en el numeral de referencia, debía demostrar que al menos el **"90%"** de sus ingresos totales tienen una relación directa e inmediata, con el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo.
- El Tribunal Colegiado del conocimiento señaló que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el objeto de la aplicación estricta no es un acto previo, sino que atiende a que, una vez interpretada la norma conforme a cualquier método que permita determinar su alcance, ésta sólo se aplique a la situaciones de hecho que coincidan con ella, tal y como se advierte de la jurisprudencia 2a./J. 133/2002, de rubro: **"CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO."**
- En las jurisprudencias 2a./J. 132/99, 2a./J. 157/2007, 2a./J. 29/2011 (10a.) y 2a./J. 72/2012 (10a.) emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubros **"VALOR AGREGADO. LOS SERVICIOS QUE PRESTA A SUS SOCIOS UNA SOCIEDAD O ASOCIACIÓN CIVIL, CON INSTALACIONES DEPORTIVAS CUYO VALOR REPRESENTA MÁS DEL VEINTICINCO POR CIENTO DEL TOTAL DE SUS INSTALACIONES, CONSTITUYEN LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO INDEPENDIENTE POR EL QUE DEBE PAGARSE EL IMPUESTO RELATIVO."**<sup>8</sup> **"ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002. NO RESULTA APLICABLE A LOS HELICÓPTEROS."**<sup>9</sup> **"VALOR AGREGADO. EL BENEFICIO DE TRIBUTAR CONFORME A LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN II, INCISO H), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA PARA USO DOMÉSTICO, ES INAPLICABLE A LOS DIVERSOS DE DRENAJE Y ALCANTARILLADO"**<sup>10</sup> y **"RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010. FORMA EN QUE DEBE ACREDITARSE EL INTERÉS JURÍDICO CUANDO SE IMPUGNA, CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN, LA REGLA I.5.3.1. DE AQUÉLLA."**<sup>11</sup> se ha sostenido el criterio de que tratándose de normas que establezcan excepciones a la obligación tributaria o beneficios que permiten disminuir su monto, su aplicación es estricta, precisamente por tratarse de normas de excepción.

- Se precisó que, en el séptimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece un supuesto de excepción sobre la obligación del pago del impuesto sobre la renta, tratándose de residentes en el extranjero, en aquellos casos en que los ingresos deriven de intereses, ganancias de capital y cuando provengan del otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en territorio nacional y que todos esos ingresos deriven de inversiones realizadas por los fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos conforme a la legislación de su país, siempre que dichos fondos sean beneficiarios efectivos de tales ingresos y, además, cumplan con el requisito de que tales ingresos, se consideren exentos del impuesto sobre la renta en el país de origen de los fondos y que se registren en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, conforme a las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Además, el décimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un diverso supuesto de exención, para aquellos casos en que los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, cuyos ingresos totales provengan al menos en un **"90%"** exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país; así como de la enajenación de acciones cuyo valor provenga, en más de un cincuenta por ciento de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, en cuyo caso, tales personas morales estarán exentas, en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral; siempre que cumplan con los requisitos que previamente señaló el legislador; incluso se prevé que la referida exención también la podrán gozar las asociaciones en participación en los que participen los fondos de pensiones y jubilaciones como asociados.
- En ese orden de ideas, en el referido numeral existen dos exenciones a saber, la primera contenida en el séptimo párrafo, que se otorga a los ingresos derivados de intereses, ganancias de capital y por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicadas que provengan directamente de inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros; y una diversa exención, prevista en el décimo párrafo del propio numeral, la cual se otorga a las personas morales en que participen como accionistas los fondos de pensiones y jubilaciones, hasta por un monto equivalente a la proporción de la tenencia accionaria de la persona moral, que tengan dichos fondos.
- El segundo supuesto de exención es al que pretende acceder la quejosa y los requisitos para su otorgamiento, en relación con el origen de los ingresos son:
  - a) Que los ingresos totales de la persona moral provengan al menos en un **"90%"** exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.
  - b) Cuando los ingresos provengan de la enajenación de acciones, que su valor provenga en más de un cincuenta por ciento de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.
- En el caso la quejosa sostuvo que su actividad preponderante, en términos del artículo 43 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal dos mil siete, era precisamente el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el territorio nacional y, por tanto, debía considerarse que la totalidad de sus ingresos provenían del desarrollo de dicha actividad; inclusive que los montos relativos al ajuste anual por inflación y la utilidad o ganancia cambiaria.
- Sin embargo, la responsable consideró que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, establece que para que sea aplicable la exención que se otorga a las personas morales que tengan como accionistas a fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, deben acreditar que al menos un "90%" del total de los ingresos se originaron con motivo de la enajenación, o bien, del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicadas en el país, así como que, para ello, debía atenderse únicamente a la contraprestación que deriva de dicha actividad.

- El Tribunal Colegiado del conocimiento concluyó que tal interpretación era conforme a la Constitución y a la legislación aplicable, ya que los supuestos para acceder a la exención fiscal controvertida se encuentran expresamente previstos por el legislador, el cual estableció el porcentaje y origen de los ingresos que estimó idóneo para otorgar la aludida exención en la proporción de la participación accionaria de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros.
- Por ello los ingresos derivados del ajuste anual por inflación, así como de la utilidad o ganancia cambiaria, no fueron expresamente previstos dentro de los supuestos de la exención a que se refiere el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que incluso el legislador estableció un porcentaje sobre los ingresos totales para, posteriormente, expresar de forma enunciativa los ingresos específicos que consideraría para acceder a la aludida exención tributaria.
- Se precisó que tal interpretación incluso era congruente con la diversa exención prevista en el artículo 179, séptimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil siete, que enuncia los ingresos que estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta a cargo de fondos de pensiones y jubilaciones residentes en el extranjero, en los que además de los ingresos por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en territorio nacional, se prevén los ingresos por interés y los derivados de la ganancia de capital.
- Lo que corrobora que, adversamente a lo aducido por la quejosa, la interpretación literal que realizó la autoridad responsable del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta legal y ajustada a lo previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.
- Por ello se concluyó que era infundado el argumento en el sentido de que la responsable confundió la aplicación estricta con la interpretación gramatical o literal, ya que en diversos criterios jurisprudenciales se ha determinado que las exenciones y beneficios fiscales, al tratarse de normas excepcionales, son de aplicación estricta; de ahí que se estime que el legislador precisó con suficiente claridad el origen inmediato de los ingresos que, en su oportunidad, y de satisfacerse todos los requisitos legales, se considerarían exentos.
- Además, incluso la interpretación literal que realizó la autoridad responsable se encuentra relacionada con el fin extrafiscal que persigue el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual consiste en fomentar la inversión extranjera en el sector inmobiliario de arrendamiento; por ello es claro que la delimitación del origen de los ingresos a los supuestos específicos persigue tal fin.
- Lo anterior, justifica la decisión del legislador al establecer la proporción consistente en que, al menos un "90%" del total de los ingresos del contribuyente, deben provenir necesariamente de:

a) Ingresos por enajenación de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en el país.

b) Ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en el país.

c) Ingresos por la enajenación de acciones, cuyo valor provenga en más de un cincuenta por ciento de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en el país.

- Lo anterior permite reconocer que el fin extrafiscal pretendido por la exención tributaria, efectivamente se logró, pues así se tiene plena certidumbre de que el origen de la fuente de riqueza de esos ingresos guarda relación directa con la inversión inmobiliaria que se pretende fomentar; por lo que no es viable que los requisitos, tales como el origen de los ingresos y el porcentaje del mismo, se interpreten en función de la actividad primordial o exclusiva que desempeña la quejosa.
- Por tanto, se consideró infundado el planteamiento de la quejosa, consistente en que tanto la utilidad o ganancia cambiaria así como el ajuste anual por inflación, constituyen ingresos que derivan precisamente del otorgamiento del uso o goce de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, que como actividad exclusiva realiza la quejosa, ya que aun cuando tal sea su actividad, ello no implica que se deba variar la naturaleza del ingreso percibido que determinó el legislador para otorgar la exención de que se trata y que ésta se deba ampliar a otros supuestos.
- Se arribó a tal conclusión, porque el ajuste anual por inflación en términos del artículo 17, primero párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas; en tanto la utilidad o ganancia cambiaria, representa los ingresos devengados por la fluctuación de la moneda extranjera.
- En este sentido, se advirtió que los ingresos por la disminución real de la deuda, así como los diversos derivados de la fluctuación de la moneda extranjera, son diferentes a los que se perciben por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos, así como de las construcciones adheridas al suelo en territorio nacional, ya que provienen de fuentes distintas.
- Ello se estimó así, porque aun cuando pudiera considerarse que tienen un origen común, como lo es la actividad que expone realiza de manera exclusiva la quejosa --otorgamiento del uso y goce temporal de bienes terrenos y construcciones adheridas al suelo--, lo cierto es que los ingresos que generan el ajuste anual de inflación y la utilidad o ganancia cambiaria, provienen de manera directa de hechos económicos distintos a esa actividad de la quejosa, como son la disminución real de la deuda y la tenencia de moneda extranjera y su fluctuación.
- En ese sentido, no se puede considerar que dichos ingresos tengan un nexo próximo y directo al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y, por tanto, no se pueden incluir en el porcentaje de ingresos que estableció el legislador, por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, como requisito para acceder a la exención prevista en el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete.
- Se estimó que no era óbice a tal conclusión el argumento de la quejosa en el sentido de que el numeral 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevea si el origen de

los ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, debe ser directo o indirecto, toda vez que precisamente a través de la aplicación estricta del precepto legal, en términos de lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es por lo que debe establecerse que el origen de los ingresos que fijó el legislador para acceder a la referida exención tributaria, es el que específicamente plasmó en la norma y, por tanto, no se puede extender por analogía o mayoría de razón a otros supuestos que no fueron expresamente previstos, por tratarse de una norma de excepción.

- En ese orden de ideas, se concluyó que las teorías del hecho jurídico y del acto jurídico no eran idóneas para determinar el alcance e interpretación del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal dos mil siete, ya que aun cuando refiere que la voluntad del legislador era que los contribuyentes que buscaran acceder a la exención se dedicaran preponderantemente al uso o goce temporal de bienes inmuebles, lo cierto es que el legislador estableció como requisito para acceder a la exención que al menos un "90%" de los ingresos totales del contribuyente, provinieran exclusivamente del otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes inmuebles ubicados en territorio nacional, por lo que no se puede asumir que dicho origen pueda ser remoto o derivado de la referida actividad, como sería el caso de los ingresos generados por el ajuste anual por inflación o bien por la ganancia o utilidad cambiaria.
- Lo anterior, porque si bien se puede considerar que la pretensión es fomentar el desarrollo de una actividad preponderante, lo cierto es que el legislador, al establecer los requisitos de la exención fiscal, entre ellos el porcentaje y origen de los ingresos, no se refirió a que los ingresos provinieran de una actividad genérica, sino a un vínculo directo y específico que determina el origen de los ingresos que permitirá acceder a la referida exención.
- De las consideraciones precedentes se concluyó que el legislador, al establecer el requisito sobre el origen de los ingresos, no atendió de manera genérica a la actividad exclusiva o preponderante del contribuyente, sino al origen directo e inmediato de la fuente de riqueza que genera el ingreso.
- **Respecto del concepto de violación 8º**, es decir, en relación con los argumentos de la quejosa en el sentido de que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el derecho de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la Constitución Federal, el Tribunal Colegiado determinó que eran infundados.
- Lo anterior, porque se consideró que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece con precisión los requisitos para acceder a la exención fiscal, particularmente, el origen y porcentaje relativo para que pudiera accederse a ella; sin que se pueda considerar que se deja al arbitrio de la autoridad fiscal la precisión de los citados requisitos, toda vez que se prevé de manera expresa que al menos un "90%" de los ingresos totales de la contribuyente, debían provenir de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.
- Por ello, otros ingresos como el ajuste anual por inflación, así como los derivados de la utilidad o ganancia cambiaria, no tienen un origen directo e inmediato en el hecho económico relevante que estimó el legislador para otorgar la concesión.
- En este sentido, se consideró que la interpretación que realizó la responsable no incorpora elementos ajenos a lo dispuesto en el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, ya que fue el legislador el que determinó el origen y porcentaje del total de los ingresos que permitirán acceder a la aludida exención fiscal.

- Sin que lo anterior implique que no se atienda a la intención del legislador al establecer la exención fiscal, ya que en principio, cabe tener presente el proceso legislativo que dio origen al precepto legal en cuestión a través del cual se modificó el artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, en el que se buscó hacer extensivo el beneficio fiscal a los fondos de pensiones y jubilaciones, en el que incluso se estableció sólo como objeto de dicho beneficio los ingresos obtenidos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, tal y como se apreció de la exposición de motivos enviada por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados el trece de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.
- En tal exposición el Ejecutivo Federal buscó cómo atraer la inversión en el país de fondos de pensiones extranjeros, para lo cual propuso ampliar la exención fiscal que dichos fondos tenían, sólo a los ingresos que tales fondos obtuvieran por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles; lo que incluso fue aceptado por el dictamen que formuló la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados el día treinta de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.
- No obstante lo anterior, el citado precepto legal fue reformado de nueva cuenta mediante iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal el siete de diciembre del año dos mil, en el que hizo referencia a que el objetivo de la exención fiscal otorgada a los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentren exentos cuando éstos se dirijan al sector inmobiliario del arrendamiento, y sostuvo que cuando los aludidos fondos participen como accionistas de empresas inmobiliarias, estarán exentas del impuesto cuando cumplan ciertos requisitos, pero en dicha iniciativa lo que se propuso fue hacer extensivo el beneficio fiscal en cuestión cuando los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, participen a través de la asociación en participación, el cual tiene un régimen de tributación similar al de las personas morales.
- Sin embargo, el legislador, sostuvo que dicha tratamiento se otorgaría siempre que se actualizarán los supuestos y se cumplieran con los requisitos que se aplican a las personas morales, propuesta de reforma que fue aceptada por la Cámara de Diputados, a través del dictamen que presentó la Comisión de Hacienda y Crédito Público el veintiuno de diciembre del año dos mil, en el cual se accedió a hacer extensivo el beneficio fiscal de la exención a las inversiones que realizaran los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero a través de las asociaciones en participación, pero no modificó los requisitos para acceder a la exención fiscal, entre ellos, el origen de los ingresos que se considerarían exentos, que debían derivan entre otros supuestos, del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en el territorio nacional.
- En ese orden de ideas, se estableció que el artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil uno constituye el antecedente legislativo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal dos mil siete, de lo cual se advirtió que la intención del legislador, al establecer la exención en análisis, fue la de atraer la inversión de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero al sector inmobiliario nacional; sin embargo, al momento de ampliar la exención original, buscó que ésta se concediera exclusivamente en los ingresos que dichos fondos obtuvieran por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- Por ende, se estimó que el legislador fue claro al precisar el origen de los ingresos que

pretendía exentar, al establecer que debían provenir del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, sin que se pueda asumir, como adujo la quejosa, que ello abarcaba a todos los ingresos en función de la actividad exclusiva o preponderante y, por ello, que los ingresos derivados del ajuste anual por inflación (disminución real de las deudas) y por la utilidad o ganancia cambiaria (tenencia de moneda extranjera y su fluctuación), también se deban considerar al momento de determinar el porcentaje del total de ingresos que permite acceder a la exención fiscal prevista en el décimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- En ese sentido, se apreció que la intención del legislador, cuando amplió la exención fiscal, fue en función del origen directo de los ingresos y no de la actividad preponderante que realizan los contribuyentes.
- Por tal motivo, se concluyó que no se violó el derecho de seguridad jurídica, ya que fue el propio texto legal y no la autoridad fiscal, el que precisa el origen exacto de los ingresos que se deberán considerar para obtener el porcentaje que permitan acceder a la exención fiscal aludida, de ahí lo infundado del correlativo concepto de violación.
- **En lo que atañe al concepto de violación 7º**, se consideraron infundados los argumentos de la quejosa en el sentido de que el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria, tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en relación con el derecho de igualdad; toda vez que se le excluye de la exención solicitada respecto a otros contribuyentes que tienen un nivel de endeudamiento menor, además de que se otorga un trato fiscal diferenciado a los contribuyentes que obtengan ingresos por utilidad o ganancia cambiaria o derivado del ajuste anual por inflación, aun cuando se dediquen al otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, sin que para ello exista justificación legal o en el proceso legislativo.
- Ello, porque el artículo tildado de inconstitucional no prevé un trato diferenciado a los contribuyentes en función del nivel de endeudamiento, ni por el hecho de que hayan obtenido ingresos por concepto de ajuste anual por inflación o por la utilidad o ganancia cambiaria, ya que al establecer el requisito de que al menos el "90%" de los ingresos totales deriven exclusivamente del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicadas en territorio nacional, atiende al fin extrafiscal que pretendió el legislador y que es precisamente lograr la inversión en el sector inmobiliario del arrendamiento, pues lo que se busca es la inversión directa de los recursos que provengan de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero.
- Además, se estimó que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no otorga un trato inequitativo al establecer el requisito sobre el porcentaje y origen de los ingresos que permiten acceder a la exención fiscal, ya que éstos se exigen por igual a todos los contribuyentes que pretendan acceder a la exención, lo que permite corroborar que el precepto legal reclamado no da un trato diferenciado en función del nivel de endeudamiento, por tanto lo que busca es lograr la efectiva inversión de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros en el sector inmobiliario del arrendamiento.
- **Por lo que hace al concepto de violación 9º**, el Tribunal Colegiado del conocimiento calificó de **infundado** el concepto de violación en el que la quejosa adujo que el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el diverso principio de proporcionalidad tributaria, consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque excluye del acceso a la exención tributaria a los ingresos percibidos por el ajuste anual por inflación y la

utilidad o ganancia cambiaria, no obstante que se tratan de factores externos que no depende de la voluntad del contribuyente, con lo cual no se atiende a su verdadera capacidad económica.

- Tal conclusión se sustentó en que, la circunstancia de que la quejosa no pueda incidir sobre hechos jurídicos o factores externos a su voluntad tales como la generación de los ingresos por el ajuste anual por inflación, así como los derivados de la utilidad o ganancia cambiaria, no genera, por sí sola, una violación al principio de proporcionalidad, ya que se trata de hechos jurídicos relevantes para efectos del impuesto sobre la renta, dado que develan cierta capacidad contributiva susceptible de ser gravada; máxime cuando la determinación y configuración de los requisitos para acceder a una exención atiende a fines extrafiscales que el legislador pretende materializar y no así a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto.
- En efecto, el hecho de que los ingresos derivados del ajuste anual por inflación así como de la ganancia o utilidad cambiara se generen por sucesos económicos sobre los cuales la quejosa no ejerce su voluntad, no implica que no sean susceptibles de gravarse como indicador de una capacidad contributiva, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los ingresos derivados del ajuste anual por inflación son un indicador de real capacidad de contribuir al gasto público, de conformidad con lo establecido en la jurisprudencia 2a./J. 172/2004, de rubro: "**RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL ESTABLECER EL MECANISMO PARA CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**".
- Igualmente se estimó aplicable al caso la tesis 1a. XIII/2005, de rubro: "**RENTA. AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 20, FRACCIÓN XI Y 46, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS).**".
- Aunado a lo anterior, se señaló que la previsión de una exención fiscal no desconoce el origen de una capacidad contributiva, sino que se otorga en función de diversos fines constitucionalmente válidos, como lo es el fomento o inversión a un determinado sector económico, en este caso el sector inmobiliario.
- En este sentido, no es la variación en los hechos económicos o jurídicos, sobre los cuales no incide la voluntad del contribuyente, la que condiciona el acceso o no a la exención, sino que lo que justifica el trato diferenciado, no obstante la existencia de una capacidad económica relevante para efectos del impuesto en cuestión, es la consecución de un fin de carácter extrafiscal y su eficaz realización; de ahí que no se puede considerar que los requisitos para acceder a una determinada exención fiscal, condicionen la mecánica y proporcionalidad del impuesto.
- **Respecto del concepto de violación 6º**, en el fallo recurrido se analizó el argumento en el sentido de que la interpretación que realizó la Sala responsable del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, viola el principio *pro persona* que deriva del artículo 1 de la Constitución Federal, así como el derecho a un desarrollo integral en torno a la obligación del Estado Mexicano de brindarle seguridad económica y sistemas impositivos adecuados y equitativos conforme a los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el numeral 26 de la

Convención Americana sobre Derechos Humanos, luego -asevera la quejosa- a fin de salvaguardar tales derechos fundamentales se debió interpretar la norma de la forma más amplia y favorable y considerar que cumplió con los requisitos previstos para acceder a la exención que en ella se establece.

- El planteamiento de referencia se declaró infundado, por tanto se determinó que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no constituye una norma que establezca un derecho humano y que, por tanto, amerite la interpretación más amplia a partir de la cual se permita el acceso al beneficio de la exención fiscal.
- En este sentido, el precepto de mérito no prevé la existencia de un derecho fundamental o humano, sino una exención fiscal, que constituye, en todo caso, una forma de liberación de la obligación tributaria, la cual establece el legislador mediante el cumplimiento de ciertos requisitos.
- Para corroborar tal consideración se invocó la tesis

2a. L/2012 (10a.) de rubro: **"PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES."**.

- Por otra parte, el Tribunal Colegiado del conocimiento arribó a la conclusión de que era inoperante el razonamiento de la quejosa consistente en que la interpretación que realizó la Sección de la Sala responsable sobre el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola su derecho a un desarrollo integral así como los derechos a la seguridad económica, previstos en los numerales 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- Lo anterior porque los derechos tutelados en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no pueden vulnerarse en función de una interpretación realizada por la autoridad, dado que las obligaciones Estatales que derivan de dichos preceptos se refieren de manera genérica a la obligación del Estado Mexicano establecer un sistema impositivo como el orden jurídico tributario en su conjunto, por lo que la idoneidad o equidad del mismo no se puede hacer depender de la interpretación de una norma fiscal.
- Por tanto, es patente que si el objetivo que debe cumplir el Estado Mexicano se debe evaluar a partir del análisis del sistema tributario en su conjunto, no se puede asumir que la sola interpretación de una norma fiscal, atente contra los objetivos previstos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos ni en la Carta de la Organización de los Estados Americanos. De ahí que en el caso, el correlativo concepto de violación se calificó de inoperante.
- Por otro lado, el Tribunal Colegiado determinó que era inoperante el diverso planteamiento de la quejosa, en el sentido de que el Tratado de Libre Comercio de América del Norte tiene el rango de tratado internacional, y que conforme a su artículo 1105, el principio del "**Nivel Mínimo de Trato**", conlleva que se otorgue a las inversiones de otros Estados Partes un trato justo y equitativo, así como protección y seguridad plena, lo que sostiene no sucede con la interpretación realizada por la autoridad responsable sobre los requisitos para acceder a la exención prevista en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; luego, reitera,

existen aspectos económicos que están fuera de su control, como lo son el efecto fiscal que produce la inflación y el tipo de cambio.

- Tal calificación de inoperancia derivó de que se consideró que la quejosa no desvirtuó la determinación de la responsable, conforme a la cual la no era aplicable al caso el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, ya que la resolución administrativa impugnada no se fundó en él, así como que las actividades que desarrolla la quejosa no se efectuaron al amparo del citado instrumento.
- En efecto, se señaló que la responsable arribó a la conclusión en el sentido de que, para alegar la inaplicación de algún precepto del citado Tratado, la contribuyente debía acreditar que era sujeta a los lineamientos del mismo.
- Sin embargo, se estimó que la quejosa no planteó argumento alguno para demostrar que sí era sujeto de los lineamientos del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y que, por tanto, éste era aplicable al caso, a efecto de que la Sección de la Sala responsable abordara el estudio de legalidad a la luz del referido tratado internacional.
- De ahí que se concluyó que al no haberse controvertido las consideraciones en las que se sustentó el fallo reclamado, éstas debían subsistir.

IV. En contra del fallo dictado en el juicio de amparo directo, la sociedad mercantil quejosa interpuso el presente medio de impugnación, haciendo valer los siguientes agravios:

#### Agravio 1°

- Cuando una ley admita dos o más interpretaciones que sean diferentes y opuestas, se debe recurrir a la "**interpretación conforme**" a la Constitución Federal, misma que debe prevalecer como la interpretación válida, eficaz y funcional, es decir, de entre varias interpretaciones posibles siempre debe prevalecer la que mejor se ajuste a las exigencias constitucionales dado que es la normatividad de mayor jerarquía y que debe regir sobre todo el sistema normativo del país.
- De conformidad con lo previsto por los artículos 1 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país están obligadas a preferir, entre las diversas interpretaciones que se puedan suscitar respecto de una norma fiscal, aquélla que sea acorde o conforme con el propio texto fundamental y los tratados internacionales en materia de derechos humanos y que, además, resulte más beneficiosa al gobernado, bajo el principio *pro persona*.
- En ese sentido -- se afirma -- entre las diversas interpretaciones sobre lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, se debe preferir aquélla que sea más beneficiosa para la persona y que se haya emitido en observancia de nuestra Constitución Federal, como en el caso lo es la interpretación que permita reconocer que todos los ingresos que deriven de la actividad exclusiva consistente en el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, deben ser considerados dentro del "90%" que prevé dicha disposición para acceder al beneficio de exención que establece, con independencia de que deriven de

circunstancias jurídicas y económicas ajenas a la voluntad del contribuyente, pero íntimamente relacionadas con dicha actividad, como lo es el ajuste anual por inflación y la fluctuación cambiaria.

- Es ilegal la conclusión del Tribunal A quo, en la que estimó que estaba apegada a derecho la interpretación literal efectuada por la Sala responsable respecto de lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Lo anterior, porque para declarar infundado el primer concepto de violación que se planteó en la demanda de amparo, se partió de la incorrecta premisa consistente en que la interpretación de una disposición que establece una exención tributaria se debe realizar en forma literal y restrictiva.
- En la sentencia recurrida se confunde el concepto de aplicación estricta con la posibilidad de interpretar a través de cualquier método las disposiciones fiscales, aun cuando éstas establezcan exenciones en el pago de contribuciones.
- La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la interpretación de las disposiciones fiscales se debe efectuar a partir del texto literal de la norma, sin que por ello implique que se impida acudir a los métodos de interpretación jurídica reconocidos, por tanto lo que buscan los principios de legalidad y seguridad jurídica es que se impida una aplicación analógica a situaciones similares por lo que respecta a los elementos esenciales del tributo.
- No es óbice lo señalado por el A quo en el sentido de que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé un derecho fundamental o humano, sino una exención fiscal que constituye, en todo caso, una forma de liberación de la obligación tributaria, por lo que no es posible hacer una interpretación con base en el principio *pro persona*, en la medida en que la interpretación conforme a dicho principio no se extiende a todas las normas del sistema jurídico nacional, sino sólo sobre aquéllas que contengan, en sí misma, un derecho fundamental.
- Es incorrecto lo sostenido en la sentencia recurrida, en el sentido de que la interpretación conforme al principio *pro persona* se encuentra limitada a las disposiciones que prevén derechos humanos, pues el control de constitucionalidad y convencionalidad previsto en nuestro sistema jurídico necesariamente involucra la confrontación de disposiciones de carácter secundario, contra disposiciones contenidas en ordenamientos de jerarquía superior, a saber, la Constitución Federal y los tratados internacionales de los que nuestro país es parte.
- Considerar lo contrario, haría nugatorio el control de constitucionalidad y convencionalidad que rige en nuestro sistema jurídico, ya que ninguna disposición de carácter secundario pudiera ser interpretada bajo dicho principio, aun cuando se efectúe su confrontación contra normas de carácter constitucional y previstas en tratados internacionales suscritos por nuestro país, ya que únicamente las disposiciones constitucionales y contenidas en los tratados internacionales salvaguardan derechos fundamentales y humanos.
- Por tanto, en la medida en que una determinada disposición de carácter secundario sea confrontada contra un derecho fundamental o humano contenido en la Constitución Federal o

en un determinado tratado internacional suscrito por nuestro país, respectivamente, resulta plenamente procedente realizar una interpretación de dicha disposición conforme al principio *pro persona*.

- La interpretación que efectuó la Sección de la Sala responsable y que fue validada por el Tribunal A quo respecto de lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contraria a la neutralidad tributaria que dicha disposición pretende otorgar a los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, toda vez que se impide a éstos gozar de la exención fiscal que prevé y, consecuentemente, no se permite alcanzar el fin extrafiscal pretendido.
- Si el fin extrafiscal que motivó la exención es atraer las inversiones que generan los fondos de pensiones y jubilaciones y para ello se prevén requisitos tales como acreditar que el "90%" de los ingresos de dichos fondos deben de derivar del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, deviene violatorio del derecho humano a un desarrollo integral (derecho a seguridad económica, distribución equitativa de la riqueza y del ingresos, y a tener sistemas impositivos adecuados y equitativos) que se desconozca dentro de esa proporción a los ingresos derivados del ajuste anual por inflación y ganancia cambiaria, siendo que dichos conceptos derivan del contexto en que operan dichos fondos a nivel internacional.

## **Agravio 2°**

- El artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta contrariaría el principio de equidad tributaria reconocido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que los contribuyentes que únicamente se dedican al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en nuestro país, no se encontrarían exentos del pago del impuesto, mientras que los contribuyentes que realizaron las mismas actividades y no obtuvieron una ganancia derivada del tipo de cambio o como consecuencia de la inflación, podrán aplicar la exención correspondiente o que incluso mantuvieron un nivel de endeudamiento menor pero que realizaron la misma actividad.
- Es inexacta la conclusión del Tribunal A quo de declarar infundado el concepto de violación en el que se adujo que el precepto combatido transgrede los derechos fundamentales de igualdad y de equidad tributaria, al considerar que constituye una justificación objetiva, razonable y congruente con el fin extrafiscal pretendido, que el legislador haya dispuesto que, a efecto de acceder a la exención, el "90%" de los ingresos del contribuyente deben derivar exclusivamente del uso o goce temporal de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional, sin que ello pueda hacerse extensivo a ingresos derivados de la disminución real de sus deudas o de la ganancia cambiaria, con independencia de que deriven de dicha actividad.
- Ello es así --asevera la recurrente-- porque, si el fin extrafiscal que persigue la disposición reclamada es captar la inversión directa de los recursos que provengan de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, entonces existen mayores posibilidades de alcanzarlo si se considera que dentro de la proporción del "90%" de ingresos que deriven del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones se encuentran los provenientes del ajuste anual por inflación y de la fluctuación cambiaria que derivan de la realización exclusiva de dicha actividad de arrendamiento.
- De confirmarse lo resuelto por el Tribunal Colegiado, lo dispuesto por el artículo combatido sería violatorio de la garantía de equidad establecida en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución, ya que no obstante dos contribuyentes cumplan con todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el citado artículo, por el simple hecho de haber obtenido una ganancia cambiaria o un ingreso como consecuencia del ajuste anual por inflación, se le estaría excluyendo a uno de dichos contribuyentes de la exención, aun cuando ambos únicamente se dediquen al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en territorio nacional, sin que exista una justificación en el texto de la ley o de la exposición de motivos que le dio origen.

- En efecto, no obstante dos contribuyentes que se ubiquen en el supuesto establecido en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tener un nivel de endeudamiento diverso, serán tratados de manera distinta, sin que exista una justificación objetiva que permita realizar esa distinción.
- Debe otorgarse un tratamiento igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias, situación que no ocurre en el caso concreto, en tanto que los contribuyentes que realicen los mismos actos o actividades, como lo es el arrendamiento de bienes inmuebles no pagarán el impuesto sobre la renta, mientras que aquellos que aun cuando llevan a cabo la misma actividad, se les obligaría a contribuir por el solo hecho de haber obtenido una ganancia cambiaria o un ingreso como consecuencia del ajuste anual por inflación, lo cual no encuentra justificación alguna en la disposición reclamada.

### **Agravio 3°**

- Es ilegal la conclusión del fallo recurrido, consistente en que el precepto combatido no es violatorio del artículo 16 constitucional, en relación con la garantía de seguridad jurídica, en la medida en que no incorpora elementos ajenos a los que expresamente previó el legislador para acceder a la exención fiscal, luego se precisó el origen de los ingresos que pretendía exentar, al establecer que debían provenir del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, sin que se pueda asumir que ello abarca a todos los ingresos en función de la actividad exclusiva o preponderante del contribuyente.
- El precepto deja a los contribuyentes en pleno estado de inseguridad, ya que no obstante se trata de fondos de pensiones residentes en el extranjero, que a través de una persona moral mexicana se dedican única y exclusivamente al otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles en nuestro país, se les modifica el supuesto de excepción previamente establecido, al señalar que los ingresos por ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria no se pueden considerar en el cálculo de los ingresos para acceder a la exención.
- Lo dispuesto por el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil siete, conforme a la interpretación efectuada por el Tribunal A quo, es inconstitucional pues permite a las autoridades variar los supuestos establecidos por el legislador y las condiciones con base en las cuales los contribuyentes que tienen como accionistas a fondos de pensiones en el extranjero y únicamente se dedican al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles en nuestro país para acceder a los beneficios de dicho artículo.
- La violación a la garantía de seguridad jurídica deriva de que el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil siete, en ningún momento establece que el contribuyente no se encontrará en el supuesto de exención si percibe ingresos por ajuste anual por inflación acumulable o por ganancia cambiaria de divisas, que excedan del 10% total de sus ingresos.

- Con la interpretación del Tribunal Colegiado respecto de lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se viola la garantía de seguridad jurídica en relación con el principio de confianza legítima, por tanto se desconocen los términos, condiciones y alcances del régimen de tributación de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros y que fueron el motivo para que éstos decidieran invertir en el país.

#### Agravio 4°

- El artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio de dos mil siete, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, toda vez que no atiende a la verdadera capacidad contributiva.
- Lo anterior --asevera la recurrente-- porque en todo caso se debe excluir el ajuste anual por inflación y las ganancias cambiarias para determinar el "90%" de los ingresos a que se refiere el propio precepto, por tanto ambos dependen de factores externos y sobre los cuales no se tiene control alguno y, por tanto, no se estaría atendiendo a la realidad económica, imponiéndoles una carga tributaria totalmente desproporcional y alejada de su capacidad contributiva.
- Actualmente la disposición que regula la exención que nos ocupa, expresamente excluye los ingresos por concepto de ajuste anual por inflación y fluctuación cambiaria de la proporción del 90% de la totalidad de los ingresos que deben derivar del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicadas en territorio nacional, lo cual evidencia la intención del legislador de que con anterioridad a esta ley, se debía considerar los ingresos por los referidos conceptos, por lo que el hecho de que la interpretación del A quo no sea en ese sentido, genera que se tribute de manera desproporcional.

#### Agravio 5°

- Es inexacta la determinación del Tribunal Colegiado de declarar inoperantes los argumentos hechos valer encaminados a demostrar que el artículo combatido viola derechos humanos previstos en tratados internacionales suscritos por nuestro país.
- En efecto, la recurrente estima incorrecta la consideración del A quo en el sentido de que las obligaciones Estatales que derivan de los tratados internacionales señalados en los conceptos de violación se refieren de manera genérica a la obligación del Estado Mexicano a establecer un sistema impositivo en el orden jurídico, por lo que la idoneidad o equidad de éste no se puede hacer depender de la sola interpretación de una norma fiscal.
- Es procedente el análisis del planteamiento consistente en que, la disposición combatida viola los derechos tutelados en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conforme a lo que establece la jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.), de rubro: **"PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES."**
- Conforme al criterio de la jurisprudencia de mérito, el ejercicio de control de convencionalidad

resulta procedente aun cuando derive de la interpretación de una determinada disposición, siempre que dicha interpretación se apegue a las reglas de derecho aplicables, por tanto, el correlativo concepto de violación no se debió declarar inoperante.

#### Agravio 6°

- La sentencia recurrida es ilegal, ya que no obstante que se advirtió un vicio en el procedimiento que dio origen a la resolución originalmente impugnada, se concedió el amparo y protección de la Justicia Federal para determinados efectos y, no así, un amparo con efectos de declarar la nulidad lisa y llana con motivo de dicha violación en el proceso.
- El A quo resolvió fundado el concepto de violación hecho valer por la hoy recurrente en el sentido de que la autoridad fiscalizadora excedió sus facultades de comprobación al haber revisado dos diversos ejercicios a efecto de modificar la determinación de la cuenta de utilidad neta del ejercicio de dos mil siete, revisando para tal efecto el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales de dos mil cinco y dos mil seis.
- Sin embargo, el efecto de amparo concedido se limitó a reiterar el resto de las consideraciones de la Sala responsable, aun y cuando éstas derivan de un procedimiento viciado de origen.
- Lo anterior --señala la recurrente-- implica la violación a la garantía de seguridad jurídica, luego aun cuando el Tribunal A quo advirtió el vicio de origen del procedimiento de fiscalización, procedió a reconocer la validez del resto de las determinaciones conocidas en el desarrollo de éste.
- También aduce la inconforme que fue imprecisa la calificación de inoperante que se dio al argumento consistente en que la disposición reclamada es violatoria del principio de "**Nivel Mínimo de Trato**", previsto en el artículo 1105 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, al estimar que la quejosa sólo reiteró las consideraciones manifestadas dentro del juicio de origen, sin controvertir las consideraciones que llevaron a la responsable a concluir que el aludido tratado no era aplicable al caso.

V. En la revisión adhesiva el Secretario de Hacienda y Crédito Público alegó lo siguiente:

1. Es inoperante el agravio en el que se aduce que el artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el artículo 1105 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, en virtud de que se trata de una cuestión de legalidad, toda vez que dicho instrumento internacional no versa sobre el sentido y alcance de un derecho humano.
2. El numeral impugnado no transgrede el principio tributario de equidad, en virtud de que la distinción de trato que establece se realiza en función de una base objetiva y razonable (fin extrafiscal).
3. El artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, observa en sus términos el derecho fundamental de seguridad jurídica, en virtud de que prevé de forma clara los requisitos que se deben cumplir a efecto de que conceder la exención.
4. El artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no transgrede el

principio tributario de proporcionalidad, ya que únicamente los contribuyentes que no cumplan los requisitos para la exención, tributarán sobre su auténtica capacidad contributiva, en la medida en que perciban ingresos susceptibles de ser gravados.

5. Es novedoso el agravio en el que se aduce que hoy en día la disposición que regula la exención impugnada expresamente excluye los conceptos de ajuste anual por inflación y fluctuación cambiaria de la proporción del 90% de la totalidad de los ingresos que se consideran; por tanto, este argumento es inoperante.
6. El artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola la garantía de seguridad jurídica por el hecho de que la autoridad fiscal se allegue de documentación respecto de ejercicios anteriores al revisado, puesto que ello no implica que se lleve a cabo una doble revisión, debido a que de esa manera se puede acreditar la procedencia de lo solicitado.

**QUINTO. Procedencia.** El presente recurso es procedente con fundamento en lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos <sup>12</sup>, 81, fracción II, de la Ley de Amparo <sup>13</sup> y el Punto Primero del Acuerdo General 5/1999 del Pleno de este Alto Tribunal; así como el criterio sustentado por este Alto Tribunal al resolver la contradicción de tesis 21/2011, de la que derivó la jurisprudencia número P./J. 22/2014 (10a.), cuyo rubro es: **"CUESTIÓN CONSTITUCIONAL. PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO, SE SURTE CUANDO SU MATERIA VERSA SOBRE LA COLISIÓN ENTRE UNA LEY SECUNDARIA Y UN TRATADO INTERNACIONAL, O LA INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA DE FUENTE CONVENCIONAL, Y SE ADVIERTA PRIMA FACIE QUE EXISTE UN DERECHO HUMANO EN JUEGO"**. <sup>14</sup>

Lo anterior es así, porque para que sea posible revisar una sentencia emitida en amparo directo por un Tribunal Colegiado de Circuito, es necesario que se cumplan tres requisitos:

1. Que se interponga por conducto del Tribunal Colegiado de Circuito que dictó la sentencia recurrida dentro de los diez días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación respectiva, por persona que se encuentre legitimada para ello, en términos de lo previsto en los artículos 6 y 12 de la Ley de Amparo.

2. Subsista alguna cuestión de:

- Inconstitucionalidad o inconventionalidad de normas generales, en este último caso que versen sobre derechos humanos establecidos en tratados internacionales.
- Interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de un precepto de un tratado internacional que reconozca derechos humanos.
- No exista pronunciamiento respecto de los temas anteriores, cuando se hubiere planteado en la demanda.

3. El asunto fije un criterio de importancia y trascendencia a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a los lineamientos sentados por ésta en acuerdos generales.

Es aplicable al caso, en términos de lo dispuesto en el artículo Sexto Transitorio de la Ley de Amparo, la tesis de jurisprudencia números 2a./J 149/2007, cuyo rubro es: **"REVISIÓN EN**

## AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA". <sup>15</sup>

En ese contexto, el recurso de revisión se presentó oportunamente y se interpuso por persona legitimada para ello; lo anterior conforme al examen que previamente se realizó al respecto en los considerandos Segundo y Tercero de este fallo.

Ahora bien, para efectos de procedencia, se advierte que en la demanda de amparo se hizo valer la inconstitucionalidad e inconvencionalidad del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil siete, las argumentaciones que al respecto se formularon fueron declaradas infundadas e inoperantes por el Tribunal Colegiado del conocimiento; y la decisión que antecede se controvierte en el presente recurso de revisión.

Una vez constatado lo anterior y que se advierte que ante el Tribunal Colegiado de Circuito se planteó un problema de constitucionalidad e inconvencionalidad de normas generales, con base en las jurisprudencias 149/2007 y 150/2007 <sup>16</sup> de esta Segunda Sala, procede examinar **la importancia y trascendencia** de la resolución que se dicte, como requisito de procedencia del recurso de revisión previsto en el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal.

De acuerdo con dichas jurisprudencias, el asunto colma los elementos de importancia y trascendencia cuando el criterio que se pretenda sostener sea inédito e impacte sobre la interpretación o aplicación del orden jurídico constitucional, siendo que este estudio debe partir, en abstracto, de los temas constitucionales que fueron resueltos por el Tribunal Colegiado de Circuito, sin priorizar sobre la calificación de los agravios propuestos, los cuales, en su caso, serán estudiados en cuanto a su eficacia con posterioridad; o bien, directamente de los temas planteados en la demanda de amparo cuando el órgano primigenio no se haya pronunciado al respecto, ya sea por omisión o por existir razones técnicas que a criterio del órgano colegiado no permiten estudiar el fondo de la pretensión. <sup>17</sup>

El mencionado orden de estudio obedece a que se deben concentrar los esfuerzos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la resolución de los amparos directos en revisión que versen sobre casos inéditos que trasciendan directamente al orden jurídico mexicano, de tal manera que lo primero que se debe determinar en el estudio de la importancia y trascendencia es si el tema debatido satisface dichos presupuestos, luego, corresponderá en su caso el análisis de la eficacia de los agravios formulados en la revisión, porque si este Alto Tribunal decide que la problemática expuesta o analizada no es nueva o no impacta en la aplicación del orden constitucional, lo desechará sin ninguna referencia a los agravios, pero si establece que el asunto reviste tales características estará en aptitud de calificarlos en aras de determinar finalmente si procede o no el recurso de revisión, ya que por más que el tema en sí mismo sea excepcional no se puede decir que basta para la procedencia referida, en virtud de que si los agravios resultan ineficaces este Tribunal no podrá emprender el estudio de fondo del asunto ni emitir un criterio de importancia y trascendencia cuya finalidad persigue el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal, salvo que proceda el beneficio procesal de la suplencia de la queja deficiente.

Al tenor de estas premisas, se arriba a la conclusión de que el presente recurso reúne los requisitos de importancia y trascendencia aludidos con antelación, en atención a que desde la demanda de amparo la empresa quejosa impugnó la inconstitucionalidad e inconvencionalidad del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil siete, cuyo análisis subsiste en esta instancia y no existe tesis de jurisprudencia en relación con los argumentos hechos valer; por tanto el pronunciamiento que al respecto, de ser el caso, se llegare a elaborar sería un precedente novedoso y susceptible de aplicarse a cuestiones similares.

En este tenor, por las dos razones antes precisadas, es de concluir, como se mencionó al inicio de este considerando, que es procedente el estudio del presente recurso de revisión.

**SEXTO. Estudio.** En el 1° **agravio** la recurrente plantea diversos argumentos dirigidos a combatir la interpretación que realizó el Tribunal Colegiado de conocimiento del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio de dos mil siete.

Si bien la materia del amparo directo en revisión se centra en temas de constitucionalidad o convencionalidad, lo cierto es que cuando se combate una norma aseverando que es contraria a los derechos fundamentales previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, para analizar si es fundado o no el planteamiento, previamente se debe establecer el significado del precepto correlativo.

Por tanto, en esos casos se debe considerar como parte de las cuestiones materia de la presente instancia el tópico consistente en determinar si fue correcta o no la interpretación que realizó la autoridad responsable o el Tribunal Colegiado de Circuito de la norma general que se tildó de inconstitucional o inconvenional.

Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 55/2014 (10a.), de rubro y texto siguientes:

**" REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES MATERIA DE ESTE RECURSO SE ENCUENTRA LA INTERPRETACIÓN REALIZADA POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE O EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DE LA NORMA GENERAL CUYA CONSTITUCIONALIDAD SE IMPUGNA, AL RESOLVER CUESTIONES DE LEGALIDAD.** La circunstancia de que con base en el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este Alto Tribunal sea el máximo intérprete del Texto Fundamental, no implica que tenga alguna vinculación con la interpretación realizada por los órganos del Estado, incluidos los tribunales ordinarios y los de amparo, lo cual constituye el fundamento constitucional para determinar en última instancia sobre la constitucionalidad o no de la disposición jurídica objeto de control. Así, los pronunciamientos de esta naturaleza encuentran especial sentido en la labor jurisdiccional unificadora de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacando al respecto, que dentro de las cuestiones propiamente constitucionales que son materia del recurso de revisión en amparo directo se encuentra la relativa a la interpretación de la autoridad responsable o del Tribunal Colegiado de Circuito de la norma general cuya constitucionalidad se impugna, ya que para determinar si ésta es o no contraria a la Constitución, es preciso que previamente se conozca el significado de dicha norma. <sup>18</sup>

En esta tesitura, los argumentos que la parte recurrente plantea en su **1º agravio** son los siguientes:

- Cuando una ley admita dos o más interpretaciones que sean diferentes y opuestas, se debe recurrir a la **"interpretación conforme"** a la Constitución Federal, misma que debe prevalecer como la interpretación válida, eficaz y funcional, es decir, de entre varias interpretaciones posibles siempre debe prevalecer la que mejor se ajuste a las exigencias constitucionales dado que es la normatividad de mayor jerarquía la que debe regir sobre todo el sistema normativo del país.
- De conformidad con lo previsto por los artículos 1 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país están obligadas a preferir, entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquélla que sea acorde o conforme con el propio texto fundamental y los tratados internacionales en materia de derechos humanos y que, además, resulte más beneficiosa al gobernado, bajo el principio *pro persona*.
- En ese sentido --se afirma-- entre las diversas interpretaciones sobre lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, debe preferirse aquélla que sea más beneficiosa para la persona y que se haya emitido en observancia de nuestra Constitución Federal, como en el caso lo es la interpretación que permita reconocer que todos los ingresos que deriven de la actividad exclusiva consistente en el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, deben ser considerados dentro del "90%" que prevé dicha disposición

para acceder al beneficio de exención que establece, con independencia de que deriven de circunstancias jurídicas y económicas ajenas a la voluntad del contribuyente, pero íntimamente relacionadas con dicha actividad, como lo es el ajuste anual por inflación y la fluctuación cambiaria.

- Es ilegal la conclusión del Tribunal A quo, en la que estimó que estaba apegada a derecho la interpretación literal efectuada por la Sala responsable respecto de lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Lo anterior, porque para declarar infundado el primer concepto de violación que se planteó en la demanda de amparo, se partió de la incorrecta premisa consistente en que la interpretación de una disposición que establece una exención tributaria debe realizarse en forma literal y restrictiva.
- En la sentencia recurrida se confunde el concepto de aplicación estricta con la posibilidad de interpretar a través de cualquier método las disposiciones fiscales, aun cuando éstas establezcan exenciones en el pago de contribuciones.
- La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la interpretación de las disposiciones fiscales se debe efectuar a partir del texto literal de la norma, sin que por ello implique que se impida acudir a los métodos de interpretación jurídica reconocidos, ya que lo que buscan los principios de legalidad y seguridad jurídica es que se impida una aplicación analógica a situaciones similares por lo que respecta a los elementos esenciales del tributo.
- No es óbice lo señalado por el A quo en el sentido de que el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé un derecho fundamental o humano, sino una exención fiscal que constituye, en todo caso, una forma de liberación de la obligación tributaria, por lo que no es posible hacer una interpretación con base en el principio *pro persona*, en la medida en que la interpretación conforme a dicho principio no se extiende a todas las normas del sistema jurídico nacional, sino sólo sobre aquéllas que contengan, en sí misma, un derecho fundamental.
- Es incorrecto lo sostenido en la sentencia recurrida, en el sentido de que la interpretación conforme al principio *pro persona* se encuentra limitada a las disposiciones que prevén derechos humanos, ya que el control de constitucionalidad y convencionalidad previsto en nuestro sistema jurídico necesariamente involucra la confrontación de disposiciones de carácter secundario, contra disposiciones contenidas en ordenamientos de jerarquía superior, a saber, la Constitución Federal y los tratados internacionales de los que nuestro país es parte.
- Considerar lo contrario, haría nugatorio el control de constitucionalidad y convencionalidad que rige en nuestro sistema jurídico, toda vez que ninguna disposición de carácter secundario pudiera ser interpretada bajo dicho principio, aun cuando se efectúe su confrontación contra normas de carácter constitucional y previstas en tratados internacionales suscritos por nuestro país, ya que únicamente las disposiciones constitucionales y contenidas en los tratados internacionales salvaguardan derechos fundamentales y humanos.
- Por tanto, en la medida en que una determinada disposición de carácter secundario sea confrontada contra un derecho fundamental o humano contenido en la Constitución Federal o en un determinado tratado internacional suscrito por nuestro país, respectivamente, resulta

plenamente procedente realizar una interpretación de dicha disposición conforme al principio *pro persona*.

- La interpretación que efectuó la Sección de la Sala responsable y que fue validada por el Tribunal A quo respecto de lo dispuesto por el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contraria a la neutralidad tributaria que dicha disposición pretende otorgar a los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, toda vez que se impide a éstos gozar de la exención fiscal que prevé y, consecuentemente, no se permite alcanzar el fin extrafiscal pretendido.
- Si el fin extrafiscal que motivó la exención es atraer las inversiones que generan los fondos de pensiones y jubilaciones y para ello se prevén requisitos tales como acreditar que el "90%" de los ingresos de dichos fondos deben de derivar del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, deviene violatorio del derecho humano a un desarrollo integral (derecho a seguridad económica, distribución equitativa de la riqueza y del ingresos, y a tener sistemas impositivos adecuados y equitativos) que se desconozca dentro de esa proporción a los ingresos derivados del ajuste anual por inflación y ganancia cambiaria, siendo que dichos conceptos derivan del contexto en que operan dichos fondos a nivel internacional.

Tales motivos de disenso **son esencialmente fundados** y suficientes para conceder la protección de la Justicia Federal solicitada, de conformidad con las siguientes anotaciones.

En relación con el tema de la exención de contribuciones, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que a través de ella se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones gravados, por razones de equidad, sociales, políticas, económicas e, inclusive, extrafiscales.

El motivo de esa eliminación debe estar plenamente justificado, ya sea en el texto de la ley, en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas, en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma o que se deduzca lógicamente de la ley, porque al neutralizar parcial o totalmente la obligación jurídico-tributaria para un universo o categoría de contribuyentes, la exención no puede ser arbitraria.

Además, al igual que los elementos esenciales de los tributos, la exención debe estar contenida en ley, entendida ésta como el acto formal y materialmente legislativo, cumpliéndose así con los principios tributarios de legalidad y equidad.

En otras palabras, a través de la exención es neutralizada la obligación de enterar el impuesto para un universo o categoría de contribuyentes que se colocan en la correspondiente hipótesis de causación, constituyendo un acto de privilegio o excepción en relación con el principio de generalidad, ya que a dichos sujetos se les otorga un beneficio económico por alguna razón que el legislador considera relevante para justificar su proceder, es por ello, que la circunstancia que cause tal dispensa debe estar plenamente acreditada.

Por ese motivo, se ha sostenido que las exenciones son de carácter excepcional, ya que tienen por objeto eximir a los contribuyentes de la obligación de enterar un impuesto bajo reglas, requisitos o características que para tal efecto establezca la ley respectiva, sobre todo considerando que mediante esta institución se permite al legislador establecer criterios de justicia social y que satisfagan otras finalidades tuteladas en la Constitución Federal o derivadas de situaciones de índole económico, político y social, que aun cuando merman la recaudación de recursos para el sostenimiento del gasto público, encuentran razón en elementos que superan el objetivo recaudatorio.

Son aplicables al caso, las siguientes tesis de jurisprudencia del Pleno y de esta Segunda Sala de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**" EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SÓLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe 'las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes', reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre 'de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes'. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal."**<sup>19</sup>

**" IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos."**<sup>20</sup>

**" EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN ADVERTIRSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN. Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad, o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las Comisiones Legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación."**<sup>21</sup>

En este tenor, las exenciones constituyen una excepción a las reglas generales de tributación, por lo que su aplicación debe ser estricta, en términos de lo previsto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto es:

**" Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.**

**Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."**

Ello es así, porque este numeral prevé la aplicación estricta tanto de las normas que señalan los elementos esenciales de las contribuciones, como de aquéllas que constituyen excepciones a las normas que establecen cargas a los particulares, por lo que este precepto jurídico igualmente rige en el caso de las exenciones, en virtud de que a través de esta institución jurídica --como se señaló en párrafos precedentes --se alteran las reglas generales de tributación.

Al respecto es importante señalar que la aplicación estricta de las disposiciones antes precisadas, no impide que sean susceptibles de interpretarse acudiendo a distintos métodos jurídicos, cuando sea necesario desentrañar el sentido y alcance de alguno de los conceptos que se mencionen en los preceptos jurídicos, tal como lo es, en la especie, la exención prevista en el artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Apoya lo anterior, en lo conducente, las tesis de jurisprudencia números 2a./J. 133/2002 y 2a./J. 26/2006 emitidas por esta Segunda Sala cuyos rubro y texto, son los siguientes:

**" CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance".<sup>22</sup>**

**" INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos."<sup>23</sup>**

En estas circunstancias, para conocer el verdadero alcance de una disposición que establezca una exención, se debe acudir en principio a su interpretación literal o gramatical, y en caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común, no se genere certidumbre en el contribuyente, entonces será necesario acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención del legislador; así, una vez fijado el significado de la previsión normativa, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará a cabo en forma estricta y tendrá lugar exclusivamente cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de lo previsto en el precepto jurídico de que se trate.

Una vez precisado lo anterior, para abordar el punto materia de estudio y determinar el sentido y alcance que se debe dar a lo previsto en el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, es necesario conocer el contenido de ese numeral de manera integral.

Así, el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil siete, establece:

**" Artículo 179. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza**

situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

Cuando los residentes en el extranjero obtengan los ingresos a que se refiere el párrafo anterior a través de un fideicomiso constituido de conformidad con las leyes mexicanas, en el que sean fideicomisarios o fideicomitentes, la fiduciaria determinará el monto gravable de dichos ingresos de cada residente en el extranjero en los términos de este Título y deberá efectuar las retenciones del impuesto que hubiesen procedido de haber obtenido ellos directamente dichos ingresos. Tratándose de fideicomisos emisores de títulos colocados entre el gran público inversionista, serán los depositarios de valores quienes deberán retener el impuesto por los ingresos que deriven de dichos títulos.

Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.

Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Para los efectos de este Título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.

El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título, cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y se cumpla con los siguientes requisitos:

**I. Dichos ingresos estén exentos del impuesto sobre la renta en ese país.**

**II. Estén registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.**

Para los efectos de este artículo, se entenderá por ganancias de capital, los ingresos provenientes de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, así como los provenientes de la enajenación de dichos bienes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará a los terrenos y construcciones adheridas al suelo, siempre que dichos bienes hayan sido otorgados en uso o goce temporal por los fondos de pensiones y jubilaciones citados, durante un periodo no menor de un año antes de su

enajenación.

**Cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, dichas personas morales estarán exentas, en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación, de dichos fondos en la persona moral, siempre que se cumplan las condiciones previstas en los párrafos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable cuando dichos fondos participen como asociados en una asociación en participación.**

**No será aplicable la exención prevista en el párrafo séptimo de este artículo, cuando la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles esté determinada en función de los ingresos del arrendatario".**

Como se puede observar, esta norma contiene las disposiciones generales relacionadas con el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado "**De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional**", puesto que en ésta se prevé quiénes son los sujetos a los cuales se aplicarán las disposiciones de ese Título, la base gravable sobre la cual se deberá determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, la forma en que tal impuesto se enterará a las autoridades fiscales, las inversiones que se encuentran exentas del pago de esa contribución, entre otras cuestiones.

Atento a lo anterior, en el primer párrafo del artículo 179 se precisan **las personas que estarán obligadas al pago del tributo**, esto es, los **residentes en el extranjero** que obtengan ingresos cuya fuente de riqueza se sitúe en territorio nacional, precisándose que en el caso de que dichos residentes en el extranjero cuenten adicionalmente con un establecimiento permanente o base fija en el país, únicamente se encontrarán sujetos a las disposiciones del Título V los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México que no sean atribuibles al establecimiento permanente o base fija con que cuenten.

Lo dispuesto en este primer párrafo, es el reconocimiento de lo que establece la fracción III del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que los sujetos de este impuesto, bajo las reglas contenidas en este Título V, lo serán los residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniéndolo, los ingresos que perciban no corresponden a éste (en el artículo 4 de la ley se definen cuáles son los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija).

Asimismo, de la disposición en comento se advierte que **la base del impuesto** lo constituyen los ingresos que se obtengan en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos, aun cuando hubieren sido determinados presuntivamente; que el momento de la causación y entero de la contribución es cuando los sujetos pasivos de la relación tributaria obtienen los ingresos provenientes de fuentes de riquezas situadas en territorio nacional (generalmente es retenido y enterado por la persona adquirente o usuaria de los bienes o servicios); además, señala que tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciéndose la conversión a moneda nacional.

La porción normativa que aduce la parte recurrente fue incorrectamente interpretada tanto por la Sala Fiscal, como por el Tribunal Colegiado del conocimiento, es el párrafo décimo del artículo 179 multicitado, el cual establece que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta **en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral**, siempre y cuando:

- **Los ingresos totales de la persona moral en la que participen como accionistas, provengan al menos en un "90%" exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.**

- Se cumplan las condiciones previstas en los párrafos anteriores de ese precepto, es decir, las que se establecen en el párrafo séptimo de ese numeral y las fracciones que lo integran, así como el último párrafo, por tanto, esos requisitos son:
- Que los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentren constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate.
- Que los beneficiarios efectivos de los ingresos que se obtengan con motivo de la inversión, sean los fondos de pensiones y jubilaciones.
- Que tales fondos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en su país de origen.
- Que esos fondos estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Que la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, prevista en el párrafo séptimo, no esté determinada en función de los ingresos del arrendamiento.

El precedente del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente durante el año de dos mil siete, es el anterior artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se adicionó mediante decreto publicado el veinte de julio de mil novecientos noventa y dos en el Diario Oficial de la Federación, bajo el texto siguiente:

" (REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

**Artículo 144 . Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.**

**Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.**

**Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.**

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 1983)

**Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención y la contraprestación no se hubiere efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación.**

**El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título, a excepción de lo señalado en el artículo 161 de esta Ley se considerará como definitivo y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.**

**(ADICIONADO, D.O.F. 20 DE JULIO DE 1992)**

**No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título cuando se trate de ingresos que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos estén exentos del impuesto sobre la renta en dicho país y se registren para tal efecto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

Entonces, la primera vez que se otorgó la exención a la inversión de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, se limitó a aquellos que se efectuaran de manera directa -- mas no a través de su participación como accionistas de una persona moral -- y se condicionó a la reciprocidad de trato de exentos en su país de origen, así como a su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Del dictamen de la Cámara de Diputados que dio origen a la modificación de ese precepto, se observa que en las sesiones de siete y ocho de julio de mil novecientos noventa y dos, las razones expresadas para introducir originalmente la exención a la inversión de fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, fueron las siguientes:

**" Se propone en la iniciativa en estudio, modificar el régimen a que están sujetos los fondos de pensiones en la medida en que éstos al estar exentos en los países en donde los constituyen no pueden acreditar el impuesto que se les retiene en México. Los volúmenes de inversión que dichos fondos pueden realizar en el país representan recursos financieros importantes para la inversión y el crecimiento económico del país, por lo que se considera conveniente aprobar esta propuesta con el objeto de que las inversiones de los fondos mencionados puedan tener una permanencia a largo plazo en el país."**

En la discusión de nueve de julio del mismo año, en lo que interesa, se dijo:

**" Por otro lado, se incorpora la exención de manera permanente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la exención a los ingresos de fondos de pensiones extranjeros, cuando en su país estén libres de contribución, a efecto de dar mayor seguridad jurídica y tranquilidad a los inversionistas foráneos institucionales."**

En consecuencia, la exención directa se instauró para atraer los volúmenes de inversión que los fondos en comento podían realizar en el país, ya que representaban recursos financieros importantes para el crecimiento económico, además de que, al estar exentos en el país de origen y no en México, no podían acreditar el tributo que les era retenido.

Posteriormente, por decreto publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, al artículo 144 citado, **se adicionó el párrafo en el que se hizo extensivo el beneficio de la exención mencionada a la inversión indirecta que llevarán a cabo los fondos de pensiones y jubilaciones**, esto es, **cuando participaran como accionistas en personas morales de nuestro país**, según se advierte de la siguiente transcripción:

**" (REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)**

**Artículo 144. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.**

**Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.**

**Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.**

**(REFORMADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)**

**Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad 0equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la**

contraprestación o se pague. Para los efectos de este Título, se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 1996)

El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

(REFORMADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y se cumpla con los siguientes requisitos:

I.- Dichos ingresos estén exentos del impuesto sobre la renta en ese país.

(REFORMADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

II. Estén registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. (DEROGADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

(ADICIONADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

Para efectos de este artículo se entenderá por ganancias de capital, los ingresos provenientes de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles, así como los provenientes de la enajenación de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país.

(ADICIONADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará a los terrenos y construcciones adheridas al suelo, siempre que dichos bienes hayan sido otorgados en uso o goce temporal por los fondos de pensiones y jubilaciones citados, durante un periodo no menor de un año antes de su enajenación, salvo por lo que respecta a la enajenación de acciones.

(ADICIONADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

Cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan en un 90% exclusivamente del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles, terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, dichas personas morales estarán exentas en la proporción de su tenencia accionaria o de su participación, en los términos de los párrafos anteriores.

(ADICIONADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1998)

No será aplicable la exención prevista en el párrafo sexto de este artículo, cuando la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles esté determinada en función de los ingresos del arrendatario."

En tal virtud, la exención indirecta a las inversiones de los fondos de pensiones y jubilaciones se condicionó a que los "ingresos totales" de las personas morales en las que participen como accionistas, provinieran " en un 90% exclusivamente " del arrendamiento de terrenos y construcciones adheridas al suelo y a que se observaran los requisitos previstos en párrafos anteriores del artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el dictamen de la Cámara de Diputados de treinta de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, para reformar el artículo impugnado, entre otras cosas, se señaló:

" Con la finalidad de promover la entrada de recursos de toneles (sic) de pensiones extranjeros en apoyo de la inversión en el país, se propone ampliar la exención para les (sic) ingresos obtenido (sic) por estos fondos provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles. Además, se propone incorporar una definición sobre ganancias de capital para clarificar el ámbito de aplicación de la exención prevista en la Ley y eliminar el requisito de reciprocidad.

(...)

Asimismo, esta Comisión estima acertada la Iniciativa que se dictamina en el sentido de que

**promueve la inversión de fondos de pensiones y jubilaciones en nuestro país al ampliar la exención para los ingresos obtenidos por dichos fondos provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles. Por las mismas razones considera adecuado eliminar el requisito de reciprocidad para efectos de la exención antes citada.**"

Tiempo después, se modificó el párrafo que se refiere a la inversión indirecta de los fondos de pensiones y jubilaciones, pero sólo para incluir en el trato respectivo a las asociaciones en participación, para quedar de la siguiente manera:

**" (REFORMADO, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 2000)**

**Cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, dichas personas morales estarán exentas en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación, de dichos fondos en la persona moral, siempre que se cumplan las condiciones previstas en los párrafos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable cuando dichos fondos participen como asociados en una asociación en participación".**

En la correlativa iniciativa enviada a la Cámara de Diputados de siete de diciembre de dos mil, se expuso lo siguiente:

**" Considerando que los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del impuesto sobre la renta en sus países de origen, la legislación fiscal mexicana contiene también dicha exención para lograr captar los recursos de estos fondos, particularmente cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento. Así, el artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas de empresas inmobiliarias y cumplan con ciertos requisitos, dichas personas morales se considerarán como exentas del impuesto sobre la renta en la proporción en que participan los citados fondos en su capital.**

Sin embargo y como ha sido la práctica común en los últimos años, los fondos pueden también hacer sus inversiones en materia inmobiliaria mediante la asociación en participación. En este sentido, cabe recordar que a partir de 1999 la asociación en participación tributa en un régimen similar al de las personas morales.

**En virtud de lo anterior, para propiciar una mayor captación de recursos de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, que tienen normalmente un elevado grado de permanencia, se propone a esa Soberanía establecer el mismo tratamiento que actualmente tienen estos fondos, cuando la inversión la realicen a través de asociación en participación, siempre que se den los supuestos y se cumplan los requisitos que actualmente se aplican tratándose de personas morales.**

Igualmente, el artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla como ingresos exentos de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, los ingresos por concepto de ganancias de capital, derivadas de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles, así como de la enajenación de bienes inmuebles que hayan sido otorgados en arrendamiento por un plazo mínimo de un año.

El penúltimo párrafo del precepto citado no establece para el caso de enajenación de acciones, el mismo requisito que se señala para la enajenación directa de los bienes inmuebles señalados, es decir, que para obtener la exención, el arrendamiento debe realizarse por un plazo mínimo de un año, por lo que se propone a esa Soberanía agregar la misma condición."

En la discusión de la reforma propuesta de veintiuno de diciembre de dos mil, se mencionó lo siguiente:

**" En relación con los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas de empresas inmobiliarias y cumplan con ciertos requisitos, dichas personas morales se considerarán como exentas de este gravamen en la proporción en que participan los citados fondos en su capital.**

Cabe aclarar, que ha sido la práctica común en los últimos años, que los fondos pueden también hacer sus inversiones en materia inmobiliaria mediante la asociación en participación,

**por lo tanto, y para efectos de propiciar una mayor captación de recursos de los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, que tienen normalmente un elevado grado de permanencia, esta Dictaminadora considera oportuno establecer el mismo tratamiento que tienen estos fondos, cuando la inversión la realicen a través de asociación en participación, siempre que se den los supuestos y se cumplan los requisitos que actualmente se aplican tratándose de personas morales.**"

Con la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el uno de enero de dos mil dos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, desde esa fecha y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, el contenido del anterior artículo 144 se trasladó al numeral 179, manteniéndose en sus mismos términos la redacción del párrafo décimo y que hace alusión a la inversión indirecta de los fondos de pensiones y jubilaciones -- norma que fue aplicada a la recurrente en su texto vigente en dos mil siete, que fue transcrito en párrafos que anteceden--.

En la exposición de motivos de cinco de abril de dos mil uno de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el tratamiento fiscal previsto para los referidos fondos de pensiones y jubilaciones, se estableció, en la parte que interesa, lo siguiente:

**" C) Impuesto sobre la renta de residentes en el extranjero**

(...)

**Fondos de pensiones y jubilaciones**

**Considerando que los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del impuesto sobre la renta en sus países de origen, la legislación fiscal mexicana contiene también dicha exención para lograr captar los recursos de estos fondos, particularmente cuando se dirigen al sector de arrendamiento inmobiliario.**

**Dentro de los ingresos exentos provenientes de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, se encuentran las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles, así como de la enajenación de bienes inmuebles que hayan sido otorgados en arrendamiento por un plazo mínimo de un año; sin embargo, en la actualidad no se establece para el caso de enajenación de estas acciones, el mismo requisito que se señala para la enajenación directa de bienes inmuebles, por lo que se propone agregar el mismo requisito y, como consecuencia de esto, otorgar un trato equitativo a las enajenaciones que lleven a cabo los fondos mencionados."**

En esta tesitura, el legislador implementó una especial consideración a favor de los residentes en el extranjero, debido al tratamiento internacional de los fondos de pensiones y jubilaciones, con la finalidad de captar los recursos de las inversiones relativas, sobre todo en el sector del arrendamiento inmobiliario, ya sea mediante la inversión directa (séptimo párrafo) o la inversión indirecta (décimo párrafo); para lo cual estableció que cuando ello aconteciera, dichos fondos de pensiones y jubilaciones se encontrarían exentos, siempre y cuando cumplieran con determinados requisitos.

Concretamente en el caso de la inversión indirecta, prevista en el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que la inversión de los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentre exenta de pagar esa contribución, en la proporción de la tenencia accionaria o de su participación en la persona moral de que se trate, se reitera, es necesario que se cumplan con los siguientes requisitos:

- Los ingresos totales de las personas morales en las que participen como accionistas provengan al menos en un **"90%"** exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.
- Se cumpla las condiciones previstas en los párrafos anteriores, es decir, las que se establecen en el párrafo séptimo de ese numeral y las fracciones que lo integran, así como el último párrafo, por tanto, esos requisitos son:
- Que los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentren constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate.

- Que los beneficiarios efectivos de los ingresos que se obtengan con motivo de la inversión, sean los fondos de pensiones y jubilaciones.
- Que tales fondos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en su país de origen.
- Que estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Que la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, prevista en el párrafo séptimo, no esté determinada en función de los ingresos del arrendamiento.

De los requisitos anteriores, especial relevancia tiene en el caso a estudio el primero de ellos, puesto que en éste se establece que no se encontrarán obligados a pagar el impuesto sobre la renta los fondos de pensiones y jubilaciones que participen como accionistas en una persona moral **"cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente (...) del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país"**.

De una interpretación literal o gramatical de esta porción normativa, se infiere que esta previsión otorga una especial importancia a la principal fuente de ingresos de la **persona moral mexicana** en la que participan los fondos de mérito, al precisar que aquéllos deben provenir exclusivamente **"al menos un 90%"** de la actividad consistente en el uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.

Para desentrañar el sentido de la expresión **"ingresos totales"** que obtenga la persona moral en la que participan como accionistas los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, por la actividad precisada con antelación, se debe tener en cuenta que aquélla no constituye una porción aislada, reducida a sus términos de manera independiente, sino que se debe atender a que forma parte de un todo, es decir, para determinar su contenido y alcance, es posible acudir a diversas normas del sistema jurídico al cual pertenece, con las que aquel texto se relaciona y complementa.

En estos términos, para comprender el significado y dimensión del concepto **"ingresos totales"** que se menciona en la norma cuya constitucionalidad se controvierte, basta acudir a lo previsto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precepto jurídico que establece que aquéllos son los que una persona moral obtiene **"en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo"**.

Bajo esta perspectiva, lo previsto en la porción normativa materia de estudio, en sentido literal o gramatical, significa que las inversiones de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros que participen como accionistas en una persona moral mexicana, no se encontrarán obligados a pagar el tributo, cuando esta última obtenga **"ingresos totales"**, es decir, en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que al menos en un **"90%"** deriven de la actividad relativa al otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.

En este contexto, los ingresos citados pueden ser:

- **En efectivo:** este tipo de ingresos es el más común, en virtud de que las obligaciones de pago se liquidan entregando al acreedor o proveedor de bienes o servicios la cantidad de dinero acordada; está constituido por moneda de curso legal o sus equivalentes y se encuentra disponible para realizar operaciones, así como para adquirir bienes o servicios.
- **En bienes:** este ingreso se presenta cuando el enajenante o prestador de servicios no recibe el efectivo **"numerario"** como pago por sus bienes o servicios, sino un bien distinto a éste (muebles o inmuebles).

- **En servicio:** se presentan en los eventos en que una obligación de pago se solventa, en lugar de efectivo, mediante la prestación de servicios.
- **En crédito:** se obtienen cuando la contraprestación pactada no es liquidada por el perceptor del servicio o bien de inmediato, ya sea mediante la entrega de efectivo, de bienes o servicios; sin embargo, ingresa en el patrimonio del enajenante o prestador de un servicio un derecho denominado "**derecho de crédito**", por virtud del cual tendrá la posibilidad de exigir a su contraparte en el plazo que establece el importe de la contraprestación pactada, misma que podrá ser liquidada en efectivo o en especie.
- **De cualquier otro tipo:** serán todos aquéllos que, tomando en cuenta el objeto del impuesto sobre la renta, modifiquen positivamente el patrimonio de los contribuyentes, en los términos que prevé la ley de la materia.

Respecto de los ingresos "**de cualquier otro tipo**" antes mencionados, sirve de apoyo a la interpretación realizada la tesis de jurisprudencia número 1a. /J. 8/2010 sustentada por la Primera Sala de este Alto Tribunal y que comparte esta Segunda Sala, cuyo rubro y texto, son los siguientes:

**" RENTA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN 'O DE CUALQUIER OTRO TIPO' NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El artículo identificado dispone que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Ahora bien, a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al incluir la expresión 'o de cualquier otro tipo' , no viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues no hace genérico el objeto del impuesto ni constituye una cláusula abierta para que la autoridad determine arbitrariamente esos ingresos, sino que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, en los términos que prevé la Ley citada, sin que deba existir una disposición que expresamente contenga la lista exhaustiva de todos los conceptos que han de considerarse como ingreso gravable. La interpretación del concepto 'ingreso' en el referido ordenamiento legal, exige una regla amplia para los residentes en territorio nacional, incluyente de la totalidad de los ingresos, excepto los específicamente excluidos por el legislador".<sup>24</sup>**

Desde esa óptica argumentativa, es menester señalar que, como lo alega la sociedad mercantil recurrente, de una interpretación gramatical de lo previsto en el artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí es posible considerar que los conceptos relativos al ajuste anual por inflación acumulable y la ganancia cambiaria, constituyen ingresos que se ubican dentro del rubro "**de cualquier otro tipo**" y, por virtud de su naturaleza, sí se deben considerar dentro del "**90%**" de los que percibe una **persona moral mexicana** en las que se invierten los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país; tal y como a continuación se demostrará.

Cuando una persona moral obtiene ingresos por las operaciones, inversiones o financiamientos que derivan de la actividad consistente en el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, es posible que se incremente o modifique el valor de aquéllos por el entorno económico.

La Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce esa variación en sus artículos 7 y 9, puesto que en estos numerales se prevé que es posible el incremento o modificación del valor de los ingresos que obtiene una persona moral por la actividad que realiza, lo cual puede acontecer, en lo que interesa, por dos motivos, a saber:

1. Variación del valor de los ingresos por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país (**ajuste inflacionario acumulable o deducible**).

2. Variación del valor de los ingresos por las diferencias de cambio o fluctuación cambiaria de la moneda extranjera (**ganancia o pérdida cambiaria**).

Ese incremento o modificación a que se ha hecho alusión, en mayor o menor grado, tiene efectos tanto positivos, como negativos, en el patrimonio del contribuyente, lo que a su vez puede generar un ingreso susceptible de acumular o una deducción autorizada, dependiendo del supuesto que se actualice.

1. **Variación del valor de los ingresos por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país (ajuste inflacionario acumulable o deducible).**

Un entorno económico inflacionario acontece cuando los niveles de inflación provocan que la moneda local se deprecie de manera importante en su poder adquisitivo, es decir, con cada unidad de moneda se adquieren menos bienes y servicios y, en el presente, se pueda dejar de considerar como referente para liquidar transacciones económicas ocurridas en el pasado. <sup>25</sup>

El indicador económico que mide periódicamente el comportamiento de la inflación, en términos del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, lo constituye el índice nacional de precios al consumidor el cual se calcula por el Banco de México y se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Ante tal circunstancia, el realizar un ajuste en el valor de los ingresos por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para calcular el incremento o modificación de aquél, presupone tener en cuenta el monto original de que se trate (ingreso principal - cifra y fecha base -) y posteriormente la variación que acontece en un periodo determinado (ingreso accesorio - reconocimiento de la cifra posterior -), según se desprende de lo previsto en los artículos 7 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo conducente establece:

" **Artículo 7o.** Cuando esta Ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes o de operaciones, que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se estará a lo siguiente:

**I. Para calcular la modificación en el valor de los bienes o de las operaciones, en un periodo, se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:**

a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior.

b) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

(...)"

" **Artículo 46.** Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

**I.** Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

**II.** Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

(...)"

De estos preceptos jurídicos se desprende que se debe realizar un ajuste de los valores de bienes o de operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio de precios en el país han variado; asimismo, que las deudas y créditos del contribuyente se encuentran afectados por el entorno económico inflacionario, en tanto que:

- Un **saldo promedio anual de sus deudas superior al saldo promedio anual de sus créditos**, provoca una ganancia, en virtud de que la persona moral al pagar sus pasivos monetarios, lo hará con una cantidad de dinero igual al importe nominal y, al haber inflación, éste tendrá un menor poder adquisitivo para el acreedor.
- Un **saldo promedio anual de sus créditos superior que el saldo promedio anual de sus deudas**, da como resultado una pérdida, toda vez que la persona moral está haciendo uso de sus activos monetarios, por tanto dispone de una cantidad de dinero igual al importe nominal y, al haber inflación, en el momento en que se liquida el acreedor no podrá obtener los mismos bienes y servicios.

Efectivamente, se actualiza el supuesto de **ajuste anual por inflación acumulable** cuando el saldo promedio anual de deudas es mayor que el saldo promedio anual de créditos, es decir, el deudor aprovecha a su favor la pérdida del poder adquisitivo, toda vez que cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, por virtud del fenómeno económico de la inflación, está disminuyendo su valor, por tanto constituye una ganancia para el contribuyente.

Por otra parte, se actualiza el supuesto de **ajuste anual por inflación deducible**, cuando el saldo promedio anual de créditos es mayor que el saldo promedio anual de deudas, porque en este caso, la cantidad de numerario que tiene derecho a recibir el acreedor, pierde el poder adquisitivo aun cuando se le pague el monto debido, ya que en ese momento no podrá adquirir los mismos bienes y servicios que cuando se generó la deuda, en tal virtud constituye una pérdida para el contribuyente.

Únicamente para demostrar el aserto anterior, se considera conveniente explicar los conceptos anteriores con un ejemplo sencillo:

- Un contribuyente tiene una deuda de \$1000 (mil pesos 00/100 M.N.)
- Lo liquida en 3 meses, periodo en el cual hubo una inflación del 3% (igual a \$30 -treinta pesos 00/100 M.N.-)
- Cuando realiza el pago lo hace por \$1000 (mil pesos 00/100 M.N.)
- Sin embargo, al haber disminuido en un 3% el poder adquisitivo, se puede considerar que también el valor de su deuda se redujo, toda vez que en términos reales estaría pagando \$970 (novecientos setenta pesos 00/100 M.N.)
- Así, el deudor tuvo una "**ganancia**" de \$30 (treinta pesos 00/100 M.N.)
- Y el acreedor resintió "**pérdida**" \$30 (treinta pesos 00/100 M.N.)

Es aplicable al respecto, las tesis de jurisprudencia números 2a./J 171/2004 y 2a./J 173/2004 , que a la letra dice:

" **RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE OBTENIDO CONFORME AL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, CONSTITUYE UN INGRESO REAL. EL mencionado ajuste constituye un ingreso real susceptible de ser gravado por el impuesto sobre**

la renta ya que genera una utilidad objetiva, pues la inflación, en términos generales, se presenta como una serie de aumentos sostenidos y generalizados en los precios, esto es, se trata de un proceso que se manifiesta como una pérdida continua del poder de compra del dinero o como un alza persistente del costo de la vida. En esa tesitura, como la inflación produce un demérito en el valor de la moneda y provoca cambios efectivos en el patrimonio de los contribuyentes, de manera positiva o negativa, es indudable que debe tomarse en cuenta dentro de la mecánica del citado impuesto, en virtud de que éste grava la renta global obtenida durante un ejercicio que incluye la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo, así como los derivados de la disminución real de las deudas, como lo establece el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".<sup>26</sup>—

" RENTA. EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, MODIFICA EL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES AUNQUE NO TENGA LA NATURALEZA DE ENTRADA. El hecho de que el ajuste anual por inflación acumulable no tenga la naturaleza de entrada, en virtud de que con ella el contribuyente no puede realizar un depósito a su cuenta bancaria o, en su defecto, liberarse de obligaciones, de ninguna manera significa que no exista como ingreso, toda vez que sí modifica el patrimonio de los contribuyentes, lo que se aprecia cuando éstos actualizan los valores de sus activos o, en su caso, ven disminuidos sus pasivos; de ahí que la inflación acumulable sea el ingreso obtenido por la disminución real de las deudas, en virtud de que éstas con el paso del tiempo, generan un remanente financiero que impacta positivamente en el patrimonio del deudor. En este contexto, el ajuste anual por inflación acumulable es concretable en la economía de los contribuyentes, con lo que se acredita que los deudores, ante un proceso inflacionario, se enriquecen y los acreedores ven disminuido su patrimonio, a grado tal que contablemente pueden registrarse pérdidas y al mismo tiempo tener capacidad contributiva, pues tratándose de activos sujetos a depreciación, el contribuyente no puede llevar a cabo la deducción de manera inmediata, sino gradual; de ahí que el hecho de que el sujeto pasivo no refleje liquidez financiera no significa que carezca de capacidad contributiva".<sup>27</sup>—

Por tanto, el ajuste anual por inflación constituye un ingreso " **de cualquier tipo**" cuya naturaleza y razón de ser se encuentra determinada por los ingresos típicos (o principales) de la persona moral mexicana por la actividad consistente en el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, puesto que en realidad no es independiente o diferente en cuanto a su existencia y origen, tan es así que para determinarlo tiene como punto de partida el ingreso inicial, al que posteriormente se le hace un ajuste encaminado a reconocer que hubo una modificación del valor por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país.

En este sentido, es inconcuso que dentro de los "**ingresos totales**" a que hace referencia el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí se debe considerar al ajuste anual por inflación acumulable del ejercicio de que se trate, como una percepción que deriva y tiene su origen en la actividad multicitada, en consecuencia sí debe formar parte del "**90%**" que se prevé en el numeral antes señalado.

#### 1. Variación del valor de los ingresos por las diferencias de cambio o fluctuación cambiaria de la moneda extranjera (ganancia o pérdida cambiaria).

Las operaciones que realiza la persona moral mexicana para el desarrollo de su actividad consistente en el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo en moneda extranjera, también sufren cambios en el valor con motivo de la fluctuación cambiaria, la cual consiste en la diferencia resultante de convertir transacciones o saldos denominados en moneda extranjera a la moneda funcional, que en el caso lo es la moneda nacional el "**peso**", de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, que señala:

" Artículo 1°. La unidad del sistema monetario de los Estados Unidos Mexicanos es el 'peso', con la equivalencia que por Ley se señalará posteriormente".

La diferencia de cambios del valor de la moneda extranjera afecta las transacciones que lleva a cabo la persona moral, puesto que aquél repercute esencialmente en la determinación de los precios de venta de sus bienes y servicios, además en la denominación y realización de sus costos y gastos, así como en sus actividades de operación, inversión y financiamiento relacionados con su principal fuente de ingresos, en atención a que en todos estos supuestos, se deberá tener en cuenta el monto original de la fecha en que se concierta la transacción y el posterior relacionado generalmente con el cobro o pago, es decir, cuando se liquida, sobre todo si se considera la regla general que se menciona en los dos primeros párrafos del artículo 8 de la Ley Monetaria antes citada, que en lo conducente señalan:

**" Artículo 8°. La moneda extranjera no tendrá curso legal en la República, salvo en los casos en que la Ley expresamente determine otra cosa. Las obligaciones de pago en moneda extranjera contraídas dentro o fuera de la República para ser cumplidas en ésta, se solventarán entregando el equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio que rija en el lugar y fecha en que se haga el pago.**

**Este tipo de cambio se determinará conforme a las disposiciones que para esos efectos expida el Banco de México en los términos de su Ley Orgánica. (...)"**.

De lo anterior se desprende, que las empresas pueden realizar ajustes por cambios del valor de la moneda extranjera, en consecuencia:

- Cuando el resultado del ajuste es un valor positivo ( + ), tal situación ocasiona un abono para el contribuyente, esto es, una **ganancia cambiaria**.
- Cuando el resultado del ajuste es un valor negativo ( - ), tal situación ocasiona un cargo para el contribuyente, esto es, una **pérdida cambiaria**.

En este tenor, la situación de mérito se traduce en una variación entre el valor inicial (o histórico) de la moneda extranjera y aquel tipo de cambio que corresponda a la fecha de realización; así, este procedimiento puede dar lugar a una ganancia cambiaria acumulable o una pérdida cambiaria deducible para el contribuyente, de acuerdo a lo que se establecen en los artículos 9, penúltimo párrafo, 20, fracción X y 29, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, preceptos jurídicos que a la letra dicen:

**" Artículo 9°. (...)**

**Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.**

**(...)"**.

**" Artículo 20. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes: (...)**

**X. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Para estos efectos, se considera que los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que el deudor incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses moratorios devengados acumulados correspondientes al último periodo citado.**

**Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.**

**(...)"**.

" **Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:**

(...)

**IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.**

(...)"

De esta manera, la ganancia cambiaria sí constituye un ingreso y se ubica dentro de aquéllos que la ley de la materia denomina "**de cualquier tipo**", cuya naturaleza y origen deviene de aquél cuya fuente es el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo, toda vez que únicamente consiste en el ajuste o reconocimiento de que el monto original de la operación (principal), ha sufrido una variación (accesorio), por virtud de la fluctuación de la moneda.

De lo mencionado con antelación se sigue, que como lo aduce la parte recurrente en el agravio materia de estudio sí es posible incluir a la ganancia cambiaria dentro de los ingresos totales mencionados en el artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al realizar el cálculo del "**90%**" que provenga exclusivamente del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo en moneda extranjera, ubicados en el país, en atención a que no deriva de una actividad distinta.

Conclusión directa de lo expuesto con antelación lo es que de la interpretación teleológica y gramatical del artículo 179, párrafo décimo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **la exención que en él se prevé se encuentra encaminada a la inversión de fondos y pensiones** de jubilaciones a extranjeros para promover la entrada de recursos financieros al país en el sector inmobiliario de arrendamiento, cuando participen como accionistas en **personas morales mexicanas y en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación correspondiente en la mencionada persona moral**, siempre y cuando:

- **Los ingresos totales, es decir, en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier tipo, dentro de los cuales se encuentran el ajuste inflacionario acumulable y la ganancia cambiaria** de la persona moral en la que participen, provengan **al menos en un "90%"** exclusivamente de la enajenación o del **otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país** y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.
- **Se cumplan las condiciones previstas en los párrafos anteriores de ese precepto**, es decir, las que se establecen en el párrafo séptimo de ese numeral y las fracciones que lo integran, así como el último párrafo, por tanto, esos requisitos son:
- Que los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentren constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate.
- Que los beneficiarios efectivos de los ingresos que se obtengan con motivo de la inversión, sean los fondos de pensiones y jubilaciones.
- Que tales fondos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en su país de origen.

- Que esos fondos estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Que la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, prevista en el párrafo séptimo, no esté determinada en función de los ingresos del arrendamiento.

En este orden de ideas, como **LA LITIS EN LA PRESENTE CONTROVERSIA CONSISTIÓ EN DETERMINAR si los ingresos por ajuste anual por inflación y ganancia cambiaria se debían considerar como ingresos derivados** del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, en términos del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el año de dos mil siete y, por ende, si SE DEBÍAN INCLUIR al determinar el 90% a que hace referencia el numeral de mérito; esta Segunda Sala, con base en lo expuesto en líneas anteriores, llega a la conclusión que así debe acontecer y, por ende, es **fundado** el agravio formulado por la parte recurrente, en virtud de que efectivamente ni la Sala Fiscal, ni el Tribunal Colegiado del conocimiento interpretaron correctamente el numeral en cuestión.

La determinación de esta Sala no prejuzga sobre la regularidad constitucional de las disposiciones previstas en las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de "2012" y "2013", así como en la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 153) vigente a partir de dos mil catorce, en virtud de que en estas normas se prevé un supuesto y mecanismo diverso del que ha sido materia de estudio en el presente asunto.

En vista de la conclusión alcanzada, es innecesario realizar el estudio de los agravios 2°, 3°, 4°, 5° y 6°, precisados en el considerando Cuarto de esta ejecutoria, en atención a que en nada variaría el sentido del presente fallo, puesto que en estos argumentos se hace valer que la norma impugnada transgrede diversas normas constitucionales o de tratados internacionales, a partir de la incorrecta interpretación que llevó a cabo el Tribunal Colegiado del conocimiento, lo que como se ha mencionado en consideraciones anteriores, se ha declarado incorrecto por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación y el último agravio se refiere a una cuestión de legalidad, cuestión que no es susceptible de analizar en la presente instancia.

Por otra parte, se deben desestimar los agravios aducidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el recurso de revisión adhesiva, dirigidos a demostrar que el precepto impugnado no infringe el artículo 1105 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, así como tampoco los principios de equidad, proporcionalidad, seguridad jurídica y aplicación retroactiva en beneficio del gobernado y que, por ende, no es inconvencional o inconstitucional. La razón por la que tales argumentos se deben desestimar radica en que en la presente resolución no se está declarando la inconvencionalidad o inconstitucionalidad del artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que se está haciendo una interpretación teleológica y sistemática de dicho precepto, para determinar que el ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria son conceptos que si deben tomarse en cuenta para determinar el "90%" de los ingresos totales de la persona moral en la que se invierte los fondos de pensiones y jubilaciones.

En el orden de ideas expuesto, en virtud de la forma en la que se debe interpretar el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el año de dos mil siete, procede conceder el amparo para que la Sala responsable declare la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal para el efecto de que el Administrador de Fiscalización Internacional "1" de la Administración Central de Fiscalización Internacional, analice si \*\*\*\*\*, cumple o no con todos los requisitos necesarios para ser sujeto de la exención, sin que sea posible determinar lo contrario por el simple hecho de que el ajuste anual por inflación y la ganancia cambiaria no se deban

incluir dentro del "90%" de los ingresos totales que se consideran en ese precepto jurídico dado que, como se determinó en el presente fallo constitucional, los conceptos antes identificados sí forman parte de aquél porcentaje.

El efecto para el que se concede la protección constitucional a la sociedad mercantil quejosa, ahora recurrente, es congruente con las razones contenidas en el presente fallo sobre la forma en la que se debe interpretar el artículo 179, décimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; lo anterior, porque la autoridad administrativa deberá considerar que la persona moral mexicana sí cumple con el requisito multicitado (materia de estudio en el presente fallo) y únicamente podrá señalar que la contribuyente no se ubica dentro del supuesto de exención, cuando, de ser el caso, se incumpla con las otras condiciones que se precisan en aquella porción normativa y que, en esencia, consisten en:

- Que la inversión se encuentre exenta del pago del impuesto sobre la renta en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de dichos fondos en la persona moral.
- Que los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentren constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate.
- Que los beneficiarios efectivos de los ingresos que se obtengan con motivo de la inversión, sean los fondos de pensiones y jubilaciones.
- Que tales fondos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en su país de origen.
- Que esos fondos estén registrados en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- Que la contraprestación pactada por el otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles, prevista en el párrafo séptimo, no esté determinada en función de los ingresos del arrendamiento.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

**PRIMERO.** En la materia de la revisión **se revoca** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\*, para los efectos precisados en la parte final del considerando último de la presente ejecutoria.

**TERCERO.** Es **infundado** el recurso de revisión adhesiva.

**NOTIFÍQUESE;** con testimonio de esta resolución vuelvan los autos a su lugar de origen y en su oportunidad archívese el toca como concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por mayoría de tres votos de los señores Ministros Eduardo Medina Mora I., Margarita Beatriz Luna Ramos y Presidente Alberto Pérez Dayán (ponente). Los señores Ministros Juan N. Silva Meza y José Fernando Franco González Salas emiten su voto en contra.

Firma el Ministro Presidente y en su calidad de Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala, que autoriza y da fe.

## **PRESIDENTE Y PONENTE**

**MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN**

**EL SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA SALA**

**LICENCIADO MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ**

En términos de lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del 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, así como en el segundo párrafo del artículo 9º del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación 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.

1 Fojas 125 y 126 del cuaderno de amparo directo.

2 Fojas 934 y 935 del cuaderno de amparo directo.

3 Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II y 96, de la Ley de Amparo vigente a partir del tres de abril de dos mil trece; y 21, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como los puntos Primero y Segundo, fracción III, en relación con el Punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013 y con el Punto Primero, fracción II, inciso c) y Punto Segundo, fracciones IV y V del Acuerdo Plenario 5/1999, ya que no se ubica en los supuestos señalados para el conocimiento del Tribunal Pleno y se interpone en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un amparo directo administrativo, cuya materia corresponde a la especialidad de esta Segunda Sala.

4 Lo anterior es así, ya que la sentencia recurrida se notificó por lista a la parte quejosa el tres de septiembre de dos mil catorce (foja 526 del juicio de amparo directo), notificación que surtió sus efectos el día cuatro siguiente, de conformidad con el artículo 31, fracción II, de la Ley de Amparo vigente, razón por la cual el plazo de diez días establecido en el artículo 86 de la mencionada ley transcurrió del cinco al veintidós de septiembre de dos mil catorce, descontándose de ese cómputo los días seis, siete, trece, catorce, quince y dieciséis del mismo mes y año, al ser inhábiles de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo vigente y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, si el escrito de interposición del recurso se presentó el veintidós de septiembre de dos mil catorce, debe concluirse que es oportuno.

5 Es así, toda vez que la admisión del recurso de revisión se notificó a la autoridad tercero interesada Secretaría de Hacienda y Crédito Público el veintidós de octubre de dos mil catorce (foja 98 de este toca) y surtió sus efectos el mismo día, de conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo vigente, razón por la cual el plazo de cinco días establecido en el artículo 83, último párrafo, del ordenamiento de referencia transcurrió del veintitrés al veintinueve de ese mes y año. De tal forma, si el escrito de agravios se presentó el veintinueve de octubre de dos mil catorce, entonces se interpuso en tiempo la adhesión al recurso principal.

6 Esto es así, porque lo suscribió \*\*\*\*\* como autorizado la sociedad quejosa, personalidad que le fue reconocida en proveídos de veintisiete de enero y veintitrés de septiembre, ambos de dos mil catorce (fojas 125, 126, 934 y 935 del cuaderno de amparo).

7 Lo anterior, en virtud de que el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, está legitimado para hacer valer el recurso de revisión adhesiva en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, dado que intervino en el juicio contencioso administrativo de origen como autoridad interesada, por lo que el mencionado Secretario tiene el carácter de tercero interesado en el presente juicio de amparo y, en consecuencia, tiene legitimación para adherirse al recurso de revisión

principal. Además, el aludido Subprocurador se encuentra facultado para representar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante los Tribunales de la República y demás autoridades en las que dicha representación no corresponda a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones o a otra unidad administrativa de esa Secretaría, así como representarla en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos en que sea parte, y para interponer los recursos que procedan ante los citados tribunales y autoridades, en términos del artículo 72, fracciones I y VI, del Reglamento Interior de esa dependencia, habida cuenta que puede ser suplido en sus ausencias por el Director General de Amparos contra Leyes, el Director General de Amparos contra Actos Administrativos o por el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 75-C y 105 del citado reglamento. Al respecto, es aplicable en lo conducente la jurisprudencia del rubro siguiente: **"SUBPROCURADOR FISCAL FEDERAL DE AMPAROS. SU LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVISIÓN EN SUPLENCIA POR AUSENCIA DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, NO SE DESVIRTÚA AUNQUE SE DEMUESTRE QUE LOS SERVIDORES PÚBLICOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 105, PRIMER PÁRRAFO, DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, ESTABAN EN SUS OFICINAS EL DÍA DE LA FIRMA DEL ESCRITO RESPECTIVO"**.

[8](#) Novena Época. Registro: 192805. Materia(s): Administrativa. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Diciembre de 1999. Página: 345.

[9](#) Novena Época. Registro: 171762. Materia(s): Administrativa. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Agosto de 2007. Página: 538.

[10](#) Décima Época. Registro: 2000295. Materia(s): Administrativa. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro V, Febrero de 2012, Tomo 2. Página: 1661.

[11](#) Décima Época. Registro: 2002389. Materia(s): Común. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1. Página: 750.

[12](#) " **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

[...]

**IX.** En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

[...]"

[13](#) " **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

(...)

**II.** En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones

cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras".

**14 " CUESTIÓN CONSTITUCIONAL. PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO, SE SURTE CUANDO SU MATERIA VERSA SOBRE LA COLISIÓN ENTRE UNA LEY SECUNDARIA Y UN TRATADO INTERNACIONAL, O LA INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA DE FUENTE CONVENCIONAL, Y SE ADVIERTA PRIMA FACIE QUE EXISTE UN DERECHO HUMANO EN JUEGO.** Mediante la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, el Poder Constituyente Permanente, además de modificar el catálogo formal de derechos que pueden ser protegidos mediante los medios de control de constitucionalidad, buscó introducir al texto constitucional el concepto de derechos humanos con toda su carga normativa, siendo una de sus implicaciones la revisión del estándar jurídico que determina la existencia de una cuestión de constitucionalidad, a la cual se hace referencia en el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como elemento que actualiza la procedencia excepcional del recurso de revisión en el amparo directo. Así las cosas, según se desprende de la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, una cuestión propiamente constitucional se actualiza cuando de por medio se exija la tutela del principio de supremacía constitucional, porque justamente se presenta un conflicto interpretativo de la solución normativa otorgada por la Constitución, en tanto texto normativo, lo cual implica la exigencia de desentrañar el significado de un elemento normativo de dicha norma fundamental mediante el despliegue de un método interpretativo. Así, de un análisis sistemático de la jurisprudencia, se desprende que el principio de supremacía constitucional se desenvuelve en dos concepciones distintas, cada una dando origen a un tipo de cuestión de constitucionalidad: una relativa a la protección consistente del sistema de fuentes y a su principio de jerarquía normativa y otra relacionada con la protección coherente de la unidad de principios objetivos del ordenamiento jurídico, mediante el principio de mayor protección de los derechos humanos. Sobre estas bases, cuando se alega una confrontación entre una ley secundaria y una norma de un tratado internacional que no regule un derecho humano, la confronta de estas normas secundarias es, en principio, una cuestión de legalidad que sólo implica una violación indirecta a la Constitución Federal, debido a que, en el fondo, lo que se alega es una "debida aplicación de la ley" a la luz del principio jerárquico del sistema de fuentes. En ese aspecto, es criterio de esta Suprema Corte que los tratados internacionales se encuentran por encima de las leyes secundarias y, por ende, la solución de su conflicto normativo o antinomia corresponde a una cuestión de legalidad: determinar la forma en que una ley se subordina jerárquicamente a un tratado internacional. Al no concurrir la exigencia de un desarrollo interpretativo de un elemento constitucional, no existe una genuina cuestión de constitucionalidad y el recurso de revisión en amparo directo debe declararse improcedente. No obstante, cuando la confronta entre un tratado internacional y una ley secundaria implique la interpretación de una disposición normativa de una convención que, prima facie, fije las relaciones o posiciones jurídicas, sentido y/o alcance de un derecho humano, debe concluirse que sí existe una cuestión propiamente constitucional, toda vez que cuando se estima que una ley viola un derecho humano reconocido en una convención subyace un juicio de relevancia jurídica fundado en la idea de coherencia normativa. Lo mismo debe decirse cuando se trate de la interpretación de una disposición convencional que a su vez fije las relaciones o posiciones jurídicas, sentido y/o alcance de un derecho humano. Consecuentemente, el escrutinio no se agota en la constatación de la consistencia de las normas entre sí -los criterios relacionales de creación de normas-, sino en verificar la coherencia del orden constitucional como una unidad dotada de sentido protector o promocional de los derechos humanos, el cual se remite a argumentos sustanciales y no a razonamientos de índole formal. En ese sentido, es viable el recurso de revisión en el amparo directo, siempre que se cumplan las condiciones necesarias de procedencia, como es la exigencia técnica de desplegar un método interpretativo del referido derecho humano; es decir, el presente criterio no implica suprimir los

requisitos técnicos de procedencia del recurso de revisión en amparo directo, requeridos por la Ley de Amparo y la jurisprudencia de esta Suprema Corte, pues ese supuesto se inserta en los criterios procesales ordinarios".

Época: Décima Época. Registro: 2006,223. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 5, Abril de 2014, Tomo I. Materia(s): Común. Tesis: P./J. 22/2014 (10a.). Página: 94.

**15 " REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.** Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal, y del Acuerdo 5/1999, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 94, séptimo párrafo, constitucional, así como de los artículos 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se advierte que al analizarse la procedencia del recurso de revisión en amparo directo debe verificarse, en principio: 1) la existencia de la firma en el escrito u oficio de expresión de agravios; 2) la oportunidad del recurso; 3) la legitimación procesal del promovente; 4) si existió en la sentencia un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, o bien, si en dicha sentencia se omitió el estudio de las cuestiones mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo; y, 5) si conforme al Acuerdo referido se reúne el requisito de importancia y trascendencia. Así, conforme a la técnica del amparo basta que no se reúna uno de ellos para que sea improcedente, en cuyo supuesto será innecesario estudiar si se cumplen los restantes".

Época: Novena Época. Registro: 171,625. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Agosto de 2007. Materia(s): Común. Tesis: 2a./J. 149/2007. Página: 615.

**16 " REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ANÁLISIS QUE EMPRENDA LA SUPREMA CORTE PARA DETERMINAR LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL RECURSO, TIENE COMO BASE LOS TEMAS CONSTITUCIONALES QUE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO RESOLVIERON O DEJARON DE ATENDER.** La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con apoyo en el Acuerdo Plenario 5/1999, ha establecido que no deben analizarse en primer término los agravios formulados por la parte recurrente para determinar la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, si se advierte que aun resultando fundados ello no significaría la fijación de un criterio de importancia y trascendencia al resolverse los temas constitucionales de mérito. Ello es así, ya que de calificarse en primer término los agravios formulados por el recurrente, sin determinar previamente la importancia y trascendencia de la resolución que llegare a dictarse para la procedencia del recurso, se modificaría la voluntad del Poder Reformador de la Constitución de instituir la definitividad de las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, pues aun cuando decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución, la procedencia de su revisión está sujeta, además, a que el Máximo Tribunal del país, atendiendo a acuerdos generales, determine que se establecería un criterio importante y trascendente, tampoco se cumpliría con el espíritu de las reformas que dieron contenido al artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al estudiar primero la eficacia de los agravios propuestos, pues los esfuerzos de la Suprema Corte no se encaminarían a establecer la interpretación definitiva de la Constitución, sino la inoperancia de los agravios de un recurso que de suyo es improcedente al no existir un pronunciamiento respecto de los multicitados temas constitucionales que amerite **la emisión de un criterio que impacte en la interpretación y aplicación del orden constitucional.** En todo caso, el análisis de la importancia y trascendencia debe partir de los temas de constitucionalidad resueltos por el Tribunal Colegiado, independientemente de los agravios formulados en el escrito respectivo, o bien, de los temas constitucionales planteados en la demanda de amparo, únicamente cuando el tribunal ad quem no realizó su estudio, en virtud de que el mencionado artículo 107, fracción IX, constitucional, prevé expresamente que será a juicio del Alto Tribunal establecer si del examen de dichos puntos puede emitirse un criterio con las características precisadas."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Agosto de 2007. Tesis 2a./J.

[17](#) Esto último conforme al siguiente criterio del Tribunal Pleno: "**REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE CUANDO EL TRIBUNAL COLEGIADO OMITIÓ REALIZAR EL ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA EN LA DEMANDA POR CALIFICAR DE INOPERANTE, INSUFICIENTE O INATENDIBLE EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO.** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX constitucional, 83, fracción V, 91, fracción I y 93 de la Ley de Amparo, y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes, está facultada para conocer del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando en la demanda de amparo se haya planteado la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, que pudiera derivar en un criterio de importancia y trascendencia, y en la resolución se haya omitido su estudio. Esta última hipótesis incluye el supuesto en el que el motivo de la falta de estudio del concepto de violación, en el que se efectuó un planteamiento de constitucionalidad derivó de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el órgano colegiado, porque aun cuando previo al estudio del planteamiento de constitucionalidad se tuviera que analizar una cuestión de legalidad -como es lo fundado o infundado de la apreciación del órgano colegiado-, lo cierto es que ello conlleva a un estudio que puede trascender directa o indirectamente a la materia de constitucionalidad introducida en los conceptos de violación. Así, una cuestión técnica no podría limitar la potestad otorgada a este Alto Tribunal por el artículo 107, fracción IX, de la Carta Magna para analizar las cuestiones de constitucionalidad que pudieran derivar en un criterio de importancia y trascendencia."

Materia(s): Común. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX. Mayo de 2009. Tesis: P./J. 26/2009. Registro: 167,180.

[18](#) Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 6, Mayo de 2014, Tomo II. Página: 804. Registro: 2006486.

[19](#) Tesis número P./J. 25/91, Octava Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII, Junio de 1991. Página: 54. Registro: 205799.

[20](#) Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo 66 Primera Parte. Página: 81. Registro: 233843.

[21](#) Tesis número 2ª./J. 70/2006, Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Julio de 2006. Página: 353. Registro: 174723.

[22](#) Época: Novena Época. Registro: 185419. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Diciembre de 2002. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 133/2002. Página: 238.

[23](#) Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, marzo de 2006. Página: 270. Registro 175569.

[24](#) Época: Novena Época. Registro: 165176. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a./J. 8/2010. Página: 51.

[25](#) Normas de Información Financiera, Consejo Mexicano de Información Financiera, A.C. e Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Décima edición, diciembre de 2014. "**Norma de Información Financiera B-10 :3 efectos de la inflación**", página 506

[26](#) Época: Novena Época. Registro: 179776. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Diciembre de 2004. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 171/2004. Página: 535.

27 Época: Novena Época. Registro: 179777. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Diciembre de 2004. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 173/2004. Página: 441.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO (EXP. ORIGEN: A.D. 53/2014 (CUADERNO AUXILIAR 565/2014), (RELACIONADO CON EL R.F. 511/2014))

**TEMA:**

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA DETERMINACIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO Y LA RESOLUCIÓN, ASÍ COMO SUS RESPECTIVAS ACTUALIZACIONES, RECARGOS Y MULTAS POSIBLE TEMA DE PROCEDENCIA: LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ARTÍCULO 179 (LOS CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO ESTÁN OBLIGADOS, PARA EFECTOS DE ESTA LEY, A DETERMINAR SUS INGRESOS ACUMULABLES Y DEDUCCIONES AUTORIZADAS) LA QUEJOSA ARGUMENTA VIOLACIÓN A LAS GARANTIAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 1, 16 Y 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONALES BMPM/EAL/EES

**PUNTO RESOLUTIVO:**

08/07/2015

- SE REVOCA LA SENTENCIA RECURRIDA.
- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A LA QUEJOSA.
- ES INFUNDADO EL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA.

**VOTACIÓN:**

JUAN N. SILVA MEZA - Voto en contra

MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS - Voto a favor

JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS - Voto en contra

ALBERTO PÉREZ DAYÁN - Voto a favor

EDUARDO MEDINA MORA I. - Voto a favor